

المكتبة المحاسبية

مقدمة في

أصول المحاسبة الماليّة

مُقدمة في الأسس والمفاهيم والمبادئ والقواعد والإجراءات

الأستاذ الدكتور عبد الحي مرعي

عميد كلية التجارة

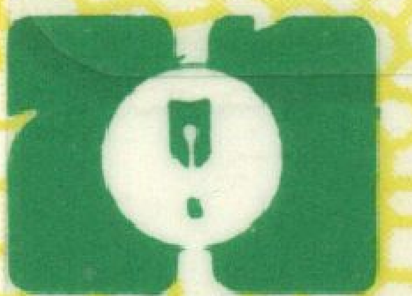
جامعة بيروت العربية

الدكتور محمد سمير الصبان

استاذ المحاسبة المساعد

كلية التجارة - جامعة بيروت العربية





الدار الجامعية

١٩٩٠

مُقدمَة في

أصول المحَاسبَة الماليّة

مُقدمَة في الأسس والمفاهيم والمبادئ والقَواعد والإجراءات

إهـــــداء ٢٠١٣

اسرة المرحوم الاستاذ الدكتور

عبد الحى عبد الحى مرعى

جمهورية مصر العربية

مقدمة في

أصول المحاسبة المالية

مقدمة في الأسس والمفاهيم والمبادئ والقواعد والإجراءات

الأستاذ الدكتور عبد الحي مرعي

عميد كلية التجارة

جامعة بيروت العربية

الدكتور محمد سمير الصبان

أستاذ المحاسبة المساعد

كلية التجارة - جامعة بيروت العربية

١٩٩٠



الدار الجامعية

بسم الله الرحمن الرحيم

تقديم

تعد المحاسبة بصفة عامة أحد فروع المعرفة الانسانية التي تولدت عن حاجة الانسان الى معلومات عما يحيط به من أوجه نشاط اقتصادي، وما يساهم به هو في هذه الأوجه في ظل بيئة اقتصادية واجتماعية وسياسية وتقنية تتصف بالحركية والتغير الدائب والدائم. وهذه المعلومات التي تتولد عن المحاسبة بفروعها المتعددة تمكن الانسان من اشباع حاجاته وتحقيق رغباته على أفضل صورة ممكنة، وان لم تكن المحاسبة في هذا الصدد أهم فروع المعرفة التي تختص بتوليد المعلومات الاقتصادية عن طريق قياس المتغيرات الهامة المؤثرة فيها وتوصيل نتيجة القياس الى من يهمه الأمر، فهي ولا ريب من أهمها.

وقد تطورت المحاسبة تطوراً كبيراً منذ نشأتها منذ ما يقرب من خمسة قرون. فلم تعد المحاسبة هي «فن امساك الدفاتر» الذي يقوم على العمليات الحسابية البسيطة في ظل مبدأ «القيد المزدوج»، وإنما أصبحت فرعاً من فروع المعرفة الذي يتميز بمفاهيمه الخاصة ومبادئه المتفق عليها، وأهدافه المتعددة والتي تعمل لخدمة مزيج من الأغراض المتباينة. وهي في هذا الصدد تقوم أساساً على توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ العديد من القرارات الاقتصادية المختلفة في الوقت الملائم وبالصورة المناسبة.

والواقع ان النظام المحاسبي في العصر الحديث أصبح المرجع والمصدر والمصب لأهم وأغلب البيانات والمعلومات الاقتصادية في أي وحدة اقتصادية.

وقد صاحب تطور المحاسبة على مدى ما يقرب من خمسة قرون تفرعها الى عدد من الفروع يعمل كل منها في مجال قياس وتجميع البيانات واعداد وتوصيل المعلومات المتخصصة لخدمة أغراض أو أهداف عديدة منها العام ومنها الخاص. ويختص هذا الكتاب، بتقديم القارىء الى أحد أهم هذه الفروع، إن لم يكن أهمها، وهو المحاسبة

المالية. وتختص المحاسبة المالية بقياس وتجميع البيانات المتعلقة بنتائج نشاط اقتصادي معين أو وحدة اقتصادية معينة خلال فترة زمنية معينة وتحويلها الى معلومات اجمالية تفيد عن نتائج هذا النشاط أو الوحدة وتفيد في تحديد المركز المالي له أو للوحدة في نهاية الفترة، وتوصيل نتائج القياس الى من يهمه الأمر. ويهدف هذا الكتاب إلى توضيح المفاهيم الأساسية، وعرض المبادىء العامة، وشرح الإجراءات والقواعد المحاسبية الرئيسية التي تؤدي إلى تحقيق هذا الهدف.

هذا وقد توخينا في شأن اعداد هذا المؤلف معيارين أساسيين:

١ ـ بساطة العرض بما يتفق مع فكر الدارس المبتدىء في المحاسبة المالية وذلك مع عدم التضحية بالشمول وضرورة الالمام بكل الجوانب المبدئية للموضوع دون أسهاب حيثما لا يوجد المبرر، وبحيث يمكن تغطية المحتويات في سنة دراسية كاملة.

٢ ـ قيام المنهج على المزج بين ما استقر عليه الرأي في الممارسة وما يدعو اليه الفكر المحاسبي المعاصر فيما يتعلق ببعض المواضيع الهامة. وذلك ليتاح للدارس حق التفكير والمقارنة وإبداء الرأي وتكوين المنطق واستيعاب المفهوم دون تلقينه أفكاراً محددة بذاتها أو مبادىء أو اجراءات معينة بمفردها.

وينقسم هذا المؤلف الى أربعة أبواب يختص الأول بالاطار النظري للمحاسبة المالية، ويتناول الثاني الدورة المحاسبية والوظائف المبدئية للمحاسبة المالية، ويعرض الثالث الاجراءات المحاسبية والنظام المحاسبي في المشروعات التجارية والصناعية، ثم يتناول الرابع الجرد والتسويات الجردية بأسهاب يتلاءم مع هذا المستوى المبدئي من الدراسة.

هذا ويبتهل المؤلف إلى الله العلي القدير أن يكون قد وفقه في إضافة جديد إلى المكتبة العربية بهذا المؤلف. والله ولي التوفيق والسداد.

الدكتور عبد الحي مرعي

مقدمة الطبعة

لقد توخينا في هذه الطبعة تبسيط المـدخل وإضـافة بعض المفـاهيم الهامـة يح بعض خطوات الدورة المحاسبية بطريقة أكثر تفصيلاً لتيسير فهمها على ئ.

هذا كما أضفنا للأسئلة والتمارين التي تلي كـل فصل في الأبـواب الثلاثـة الأولى مجمـوعة من الحـالات التي تحقق الإستيعاب الكـامـل للمحتـوى العلمي للفصل يتمكن القارىء من حلها كما تؤهل القارىء للتعـامل مـع أي مسألـة أو مشكلة محاسبية تتعلق بما ينطوي عليه الفصل.

وكان عمدنا هذا التغيير بغية التمني بأن تزداد المنفعة العلمية لهـذا المؤلف في الإضافة إلى المكتبة العربية وفي إفادة القارىء أقصى إفادة ممكنة.

وعلى الله العلي القدير التوفيق والسداد.

يناير ١٩٩٠

المؤلف

دكتور عبد الحي مرعي

دليل المحتويات

الصفحة

الباب الثاني
في الدورة المحاسبية والوظائف المبدئية
للمحاسبة المالية ٦٩

الأوراق التجارية

الباب الرابع
الجرد والتسويات الجردية

الباب الأول
في الإطار النظري للمحاسبة المالية

الفصل الأول

في

ماهية المحاسبة وأهدافها وفروعها

١ ـ مقدمة :

نعرض في هذا الفصل لمفهوم المحاسبة ـ بصفة مبدئية ـ كوسيلة منظمة للحساب الذي ينصب على معاملات ووقائع وأحداث إقتصادية حدثت في الماضي أو تحدث في الحاضر أو ينتظر حدوثها في المستقبل. وفي إطار هذا المفهوم المبدئي نعرض لأهداف المحاسبة التي يبتغى التوصل إليها أو تحقيقها تلبية لاحتياجات البشر إليها. ثم نعرض بعد ذلك إلى تحديد ماهية أحد أهم فروع المعرفة المحاسبية، الذي هو موضوع هذا الكتاب، وهو المحاسبة المالية. ثم نقوم أخيراً بعرض سريع ومبسط لفروع المعرفة المحاسبية المختلفة ومساهمة كل منها في تحقيق الأهداف وتلبية الاحتياجات.

٢ ـ ماهية المحاسبة وأهدافها :

يمكن القول بصفة مبدئية بأن المحاسبة وسيلة منظمة للحساب، بمعنى أنها حساب يقوم على نظام من القواعد والأصول المنطقية، ويتم في إطار مجموعة من المبادىء والمفاهيم المستقرة، ويتبع في شأنه سلسلة من الاجراءات المنتظمة، بغية تحقيق أهداف معروفة ومحددة.

وهذا الحساب المنظم في إطار الأصول والمبادىء والاجراءات التي تحكمه وتحدد طريقة متميزة لإجرائه ينصب على الأحداث والوقائع والمعاملات الاقتصادية. تلك الأحداث والوقائع والمعاملات التي تؤثر في ثراء الانسان

ورفاهيته المادية والمعنوية بالزيادة أو بالنقص أو التي تؤدي إلى ثبات ذلك الثراء وتلك الرفاهية. والأحداث والوقائع والمعاملات التي تعتبر محلاً للحساب المحاسبي المتميز قد تكون وقعت في الماضي أو تكون واقعة في الحاضر كما قد تكون من المنتظر وقوعها في المستقبل. فاذا كان الحساب يتعلق بأحداث ووقائع ومعاملات وقعت بالفعل فهو ينصب على الماضي، وإذا كان ينصب على وقائع وأحداث ومعاملات قائمة حالاً فهو ينصب على الحاضر، وإذا كان يتعلق بأحداث ووقائع ومعاملات لم تتم ولا يجرى إنجازها في الحاضر وإنما يقدر حدوثها في المستقبل فهو ينصب على المستقبل. وفي كل الأحوال لا بد وأن تكون الوقائع والأحداث والمعاملات مرتبطة بالثروة والرفاهية، أي لها آثاراً ونتائجاً إقتصادية.

ويتم هذا الحساب المنظم في كل الأحوال تلبية لحاجة بشرية، في ظل محدودية سعة الذاكرة البشرية من حيث إستيعاب كل الوقائع والأحداث والمعاملات وإمكانية تذكر تفاصيلها وتحديد كل العلاقات التي يمكن أن تقوم بينها، ومحصلة آثار كل ذلك على الثروة والرفاهة البشرية. فيؤدي هذا الحساب المنظم إلى توفير المعلومات التفصيلية عن الأحداث والوقائع والمعاملات التي تعجز الذاكرة البشرية عن إستيعابها، كما يوفر ملخصاً لآثار هذه الوقائع والمعاملات والأحداث، والعلاقات القائمة بينها، على الثروة والرفاهة البشرية. فالحاجة البشرية التي تلبيها المحاسبة إذن هي الحاجة إلى معلومات عن وقائع وأحداث ومعاملات تهم فرد معين أو مجموعة من الأفراد، وتؤثر في الثروة أو الرفاهة ولا تتمكن ذاكرة هذا الفرد أو هذه المجموعة من إستيعاب التفاصيل والعلاقات والآثار الناتجة دون هذه المعلومات المحاسبية.

أما عن كون هذا الحساب ينصب على الماضي أو الحاضر أو المستقبل، فهذا لا شك قد ارتبط بنشأة الحاجة إلى معلومات محاسبية وتطور هذه الحاجة على مر الزمن. ويمكن القول في هذا الصدد أن الحاجة إلى معلومات محاسبية قد نشأت لأغراض التذكرة ثم تطورت لتشمل بالاضافة إلى ذلك على أغراض

التقرير عن نتائج أحداث وعمليات اقتصادية معينة، ثم استقرت على أن أصبحت المحاسبة أهم مصادر المعلومات الاقتصادية التذكيرية والتقريرية وما يلزم لاتخاذ القرارات الاقتصادية المستقبلية.

فقد نشأت المحاسبة تذكيرية في مدن إيطاليا القديمة، حيث كان مبتغاها ـ كوسيلة منظمة للحساب ـ تذكرة التجار حينئذ بما لهم من حقوق لدى غيرهم وما عليهم من إلتزامات لغيرهم[1]. والمحاسبة في ذلك الوقت لم تزيد عن كونها وسيلة منظمة للحساب يستخدمها كل تاجر لحساب حقوقه لدى الغير وإلتزاماته للغير، أي ماله وما عليه. ثم تطورت المحاسبة بزيادة حجم التجارة واتساع نطاق العمليات التجارية لتهتم كذلك بتوفير المعلومات للتجار عن ممتلكاتهم الأخرى بالاضافة إلى حقوقهم لدى الغير والتزاماتهم قبل الغير. وفي أواخر القرن السابع عشر صدرت بعض المواثيق التجارية في فرنسا والتي أدت بدورها إلى قيام المحاسبة بوظائف تقريرية. ذلك عن طريق حساب نتائج أعمال المشروعات الاقتصادية من أرباح أو خسائر وتقريرها إلى من يهمه الأمر، وكذلك اعداد ما أصبح من المتعارف عليه بالميزانية العمومية، وهي القائمة التي تمثل ملخص ممتلكات المشروع وماله لدى الغير وتحدد حقوق ملاك المشروع فيه وما يلتزم به لغير الملاك. ومن ثم فقد أصبحت المحاسبة في ذلك الوقت أداة تذكيرية ووسيلة تقريرية. وقد صاحبت التطورات الاقتصادية والثورة الصناعية التي اجتاحت أوروبا في القرنين الثامن والتاسع عشر تطورات مماثلة في نطاق اهتمامات المحاسبة بما أدى إلى تفرعها إلى فروع تتلاءم وطبيعة الحاجة إلى معلومات.

ويعتبر النظام المحاسبي الذي انبثق من الوسيلة المنظمة للحساب، وما طرأ عليها من تطور على مر العصور أهم نظام لتوفير المعلومات الاقتصادية اللازمة لاتخاذ قرارات اقتصادية هامة، سواء كانت خاصة أو عامة في العصر

(١) في اعتقادي أن المحاسبة قد نشأت منذ قدماء المصريين كما توحي بذلك قصة سيدنا يوسف عليه السلام في القرآن الكريم عندما استقر به المقام أمينا لخزائن الفرعون.

الحديث. وأصبحت أهم الخصائص المميزة للمعلومات المحاسبية هي كونها ذات طبيعة اقتصادية.

وحيث النظام المحاسبي في الأصل وسيلة منظمة للحساب فهو يتعامل مع البيانات الكمية العددية وينتج في الأساس معلومات كمية عددية. ورغم ذلك فليست كل البيانات والمعلومات الكمية محاسبية كما أن بعض البيانات والمعلومات الاقتصادية لا يمكن حسابها أو قياسها في صورة كمية عددية. فقيمة ما يمتلكه فرد معين من ثروة هي من مواضيع اهتمام المحاسبية، بينما عدد أفراد أسرة نفس الفرد لا يهم المحاسبية رغم أنه عدد كمي. كما أن ارتفاع معنويات الفرد وسعادته لها دلالتها الاقتصادية ولكن لا يمكن قياسها محاسبياً.

والمحاسبة وهي تتيح معلومات اقتصادية فهي تقوم على أركان نظام متسق للقياس، كما أنها وهي بصدد توصيل هذه المعلومات الى من يهمه الأمر فهي تلتزم باطار محدد للاتصال. ومن ثم فالمحاسبة تقوم على تعاون نظامين للقياس والاتصال، وتشتق أهدافها من أهداف كلا النظامين، وتتحدد وظائفها في نطاقيهما.

ويعتبر النموذج الذي يقوم عليه النظام المحاسبي بصدد القياس متكاملاً للأركان. ذلك من حيث الهدف والموضوع والأساليب والأسس والاجراءات وكيفية التعبير عن النتائج. فالهدف من القياس المحاسبي هو توفير المعلومات الاقتصادية عن موضوع القياس، الذي هو الثروة التي تقع في حيازة وحدة اقتصادية معينة وما يصيبها من تغيرات خلال فترة زمنية معينة نتيجة مزاولة أوجه النشاط الاقتصادي. كما يتوافر في المحاسبة من الاسس والقواعد والاساليب والاجراءات ما يلائم تحقيق الهدف ويحكم اجراءات بلوغه على أفضل صورة ممكنة. كما أن نتائج القياس المحاسبي عادة ما تكون في صورة كمية، وهذه صورة هي للمحاسبة موضوع هذا الكتاب عادة ما تكون نقدية. وسوف نتعرض للقياس بصورة أكثر تفصيلاً في البند التالي باعتباره الوظيفة الأولى للمحاسبة.

ويقوم نموذج الاتصال على أركان أربعة رئيسية هي: المصدر والقناة والاداة

والمستفيـد. والنظام المحـاسبي ينتج معلومـات ومن ثم فهو مصـدراً من مصـادر المعلومات الهامة، ويقوم بتقرير هذه المعلومات عن طريق بما يسمى بـالحسابـات والقوائم والتقارير - والتي تمثل القناة والأداة - الى من يهمه الأمر، وهو المستفيد. فلا شك اذن في ضرورة تواجد نظام متكامل لـلاتصال حتى يمكن للمحـاسبة أن تحقق أهدافها.

٣ - وظائف المحاسبة المالية:

يستبان مما تقدم أن للمحاسبـة بفروعهـا المختلفة وظيفتـين أساسيتـين هما القياس والاتصال. وحيث تتعدد فروع لمحـاسبة كـما سوف يـرد لاحقاً فـان كل من هاتين الوظيفتين يعتبر من الدعائم الأساسية التي يقوم عليها كل فرع ويستند إليها بصدد تحقيق الأهداف المبتغاة منـه. وسوف نقتصر هنـا في توصيف وظيفتي القياس والاتصال المحاسبي بما يتلاءم مع المحاسبة المالية التي هي موضوع هـذا الكتاب.

ولعل تعريف مونتز الوظيفي للمحاسبة يعتبر أفضل تعريفاً لوظيفة القياس، رغم قصوره في شأن الاتصال، حيث ينص على أن المحاسبة المالية تهدف الى:

«أ» قياس الموارد التي تقع في حيازة وحدات اقتصادية معينة، «ب» قيـاس الحقوق أو الالتزامات التي تقع على عاتق هذه الوحـدات ومصالـح الملاك فيهـا، «حـ» قياس التغيرات التي تطرأ على هذه الموارد والحقوق والالتزامات والمصالح «ء» تخصيص هـذه التغيـرات عـلى فتـرات زمنيـة محـددة، وأخيـراً «هـ» التعبـير عن العمليات السابقة في صورة نقدية، باعتبار النقود وحدة قياس موحدة [1].

---

(١) Maurice Moonitz, **The Basic Postulates of Accounting**: ARS No, 1 (ALCPA, 1961), p. 23

قام المؤلف بترجمة التعريف بتصرف مع الحفاظ على المضمون والمفهوم.

ونتناول بنود التعريف بقليل من الايضاح :

أ ـ قياس الموارد التي تقع في حيازة وحدات اقتصادية معينة: تعتبر الوحدة الاقتصادية التي تقع في حيازتها الموارد المرغوب قياسها ـ والتي قد تتمثل في فرد معين أو مجموعة معينة من الأفراد، أو منشأة صغيرة أو مشروعاً كبيراً ـ محوراً لاهتمام المحاسبة، ويطلق عليها **الوحدة المحاسبية**. وتتمثل الموارد التي تقع في حيازة الوحدة المحاسبية في كل ممتلكاتها وحقوقها قبل الغير، سواء كانت حقوقاً مالية أو حقوقاً عينية. فالأراض والمباني والانشاءات والآلات والمعدات والبضائع التي تمتلكها الوحدة المحاسبية تعتبر من مواردها، كما أن التزامات الغير للوحدة المحاسبية تعتبر من مواردها وسواء كانت التزامات مالية أو عينية. ويطلق على هذه الموارد محاسبياً اصطلاح **الأصول**.

ب ـ قياس الحقوق أو الالتزامات ومصالح الملاك: عادة ما تكون الوحدة المحاسبية ملتزمة للغير، بخلاف ملاكها بالتزامات مالية، كأن تكون مقترضة من البنك، كما قد تكون ملتزمة قبل الغير بالتزامات عينية، كالالتزام بتوريد بضائع تم تحصيل ثمنها بمعرفة الوحدة. وبذلك يكون لهذا الغير حق قبل الوحدة المحاسبية في الحصول على ماله قبلها. ويطلق على حقوق الغير بخلاف الملاك لدى الوحدة المحاسبية اصطلاح **الالتزامات**. وقيام التزام على الوحدة المحاسبية للغير يعني مديونيتها لذلك الغير لأجل مسمى. أما مصالح الملاك فتنعكس في استثماراتهم في موارد الوحدة عن طريق رأس المال أو عن طريق الأنصبة في الأرباح والتي تترك في الوحدة لاعادة استثمارها. وتختلف حقوق الملاك عن الالتزامات في أن الاولى غالباً ما تستمر ما دامت الوحدة مستمرة ولا يمكن استردادها في غالبية الأحوال، بينما الثانية يلزم الوفاء بها في موعدها. ويطلق على أنصبة الملاك في الوحدة المحاسبية اصطلاح **حقوق الملكية**.

حـ ـ قياس التغيرات التي تطرأ على الموارد والالتزامات ومصالح الملاك: يعد انتاج السلع وتوفير الخدمات الهدف الأساسي من قيام المشروعات التي تهدف الى تحقيق الربح. وعند استخدام الموارد المتاحة لمشروع معين (وحدة محاسبية معينة) لتحقيق هذه الأهداف فإن هذا يؤدي الى تغيير في شكل ومزيج

الموارد المتاحة كما يؤدي الى تغير قيمتها بتدفق الانتاج من السلع والخدمات وأسباب أخرى. وعندما يستخدم المشروع مورداً معيناً لانتاج سلعة معينة فـان احلال مـا يستنفد من هذا المورد لأغراض استمرار المشروع قد يتأتى بسـداد القيمة نقـداً أو الالتزام بسدادها آجلاً. كـما ان بيع مـا ينتجه المشـروع من سلع أو خدمـات قد يترتب عليه أرباح أو خسائر تؤثر في حقوق الملاك. وبالتالي فان مزاولة المشروع (أو الوحدة المحاسبية) لأعماله يترتب عليها تغيير في شكل ومزيج تشكيلة الموارد، كما يترتب عليها تغيير في التزامات المشروع وحقوق الملاك فيه. وتؤدي هذه التغيرات في النهاية إما الى زيادة حقوق الملكية اذا كانت هذه التغيرات مؤدية الى أرباح أو الى نقص حقوق الملكية اذا كانت هذه التغيرات مؤدية الى خسائر. ومن ثم فان قياس التغيرات يهدف الى التعرف على ما يحققه المشروع (الوحدة المحاسبية) من أرباح أو خسائر.

د ـ تخصيص التغيـرات عـلى فتـرات زمنيـة محـددة : اذا كـان نشـاط الوحدة المحاسبية مستمراً ، وكانت التغيرات التي تطرأ عـلى الموارد والالتـزامات وحقـوق المـلاك هي الاخـرى مستمرة لارتبـاطهـا بـاستمـرار مـزاولـة الـوحـدة المحاسبية لنشـاطهـا ، فـإن قيـاس هـذه التغيـرات لا بـد وأن يـرتبط بفتـرات زمنية محددة، ليمكن التوقف في نهايتها على نتاج النشاط الذي تم خلال كل منها. ولذلك أصبح من الضروري تخصيص التغيرات التي تطرأ خلال فترة زمنية معينة لتلك الفترة لتمكين قياس نتيجة عمليات الفترة قيـاساً سليـماً. ويطلق عـلى هذه الفترات المعينة محاسبياً الفترة المحاسبيـة، وهي عادة سنـة ميلاديـة كاملة، مـا لم تقتض الظروف خلاف ذلك.

هـ ـ التعبير عن العمليات السابقة في صورة نقود كوحدة قياس موحدة : حيث تقوم المحاسبـة عمومـاً والمحاسبـة الماليـة خصوصـاً على القيـاس الكمي ، وحيث لا يمكن تجميع الأشياء غير المتجانسة دون الاستعانة بمقياس كمي مشترك، فان وجود هذا المقياس يعتبر مقدمة أساسية لامكانية القياس. وتعد النقود المقياس الكمي الموحد الذي يستخدم في القيـاس في المحاسبـة الماليـة. وكان الافتـراض المحاسبي السائد الى عهد قريب، وما زال سائداً في كثير من الاحيان، ان وحدات

النقود متجانسة على مر الزمن، بمعنى ثبات القوة الشرائية للنقود.

هذا وان كان تعريف مونتز يعد ملائماً لتحديد إطار وظيفة القياس المحاسبي فأنه ولا شك قاصراً في شأن وظيفة الاتصال. ذلك حيث تعد وظيفة التقرير التي تقع في اطار وظيفة الاتصال من اهم وظائف المحاسبة (١).

وتبدأ وظيفة **الاتصال** من حيث تنتهي وظيفة القياس. حيث لا بد من توصيل المعلومات (أو البيانات في بعض الأحيان) التي تنتج عن القياس لمن يهمه أمر هذا القياس، ولتحقيق الهدف الذي تم القياس من اجله. وتدور وظيفة الاتصال في المحاسبة المالية حول التقارير والحسابات والقوائم المالية عموماً، وبخاصة الحسابات التي تظهر نتيجة عمليات الوحدة المحاسبية من أرباح أو خسائر خلال الفترة المحاسبية، والقوائم التي تظهر قيمة الموارد المتاحة للوحدة وحقوق الملاك فيها والتزامات الوحدة للغير في نهاية الفترة. والقائمة الأساسية التي تظهر ذلك يطلق عليها «**الميزانية العمومية**». وتعد المعلومات التي تنطوي عليها هذه الحسابات والقوائم مفيدة وموثوق فيها لخدمة الملاك والدائنين والجهات الحكومية وغيرها في عديد من الاغراض.

وخلاصة القول فان وظيفة القياس تنطوي على تحليل وتسجيل العمليات التي تقوم بها الوحدة المحاسبية وتصنيف وتنسيق وتجميع البيانات التي تترتب على هذه العمليات، وتحويلها الى معلومات مفيدة، حيث يأتي دور وظيفة الاتصال حيث يتم تلخيص النتائج وعرضها في صورة مفيدة وابلاغها لمن يهمه الأمر. وعادة ما يتم ذلك في صورة مجموعة من الحسابات والقوائم العامة.

والمحاسبة المالية وهي بصدد تنفيذ وظائفها في سبيل تحقيق أهدافها تلتزم بمجموعة متعارف عليها ومستقرة من المبادىء، وتعمل طبقاً لنسق منظم من الاجراءات المنطقية المتميزة، كما تستند على مجموعة من المفاهيم الخاصة التي أدت إلى ضرورة تمييزها عن فروع المعرفة الانسانية الأخرى. وسوف نعرض لذلك، في الفصل الثالث من هذا الكتاب.

---

(١) W.A. Paton, **Essentials of Accounting, Rev.ed. (N.Y. Macmillan, 1949)**

٤ ـ فروع المحاسبة:

لم تكن المحاسبة في بداية ظهورها في أواخر القرن الخامس عشر الميلادي تعدو عن كونها نظاماً مبسطاً لتسجيل المعاملات المالية للتجار في مدن ايطاليا القديمة كما سبق القول. وكان هذا التسجيل يتم طبقاً لما يسمى بقاعدة القيد المزدوج التي سيأتي تفصيلها ومبرراتها فيما بعد. ولم يبدأ التطور الحقيقي للمحاسبة الا في أواخر القرن الثامن عشر حيث كان للثورة الصناعية وبداية ظهور المشروعات الكبيرة عظيم الأثر في هذا التطور. فقد ظهرت الحاجة الى توفير مزيد من المعلومات أكثر دقة وتفصيلاً عن مشروعات كبيرة الحجم ومتباينة في أوجه النشاط. وقد أدى ذلك الى توسيع نطاق عمل المحاسبة وبداية ظاهرة تعدد فروعها. فأصبحت **المحاسبة المالية** Financial Accounting استمرارا لتسجيل العمليات طبقاً لقاعدة القيد المزدوج، وتصنيفها وتلخيصها وتجميعها لاغراض إعداد الحسابات التي تظهر نتائج عمليات المشروع من أرباح أو خسائر واعداد الميزانية التي تظهر أصول المشروع وحقوق ملاكه والتزاماته. وظهرت **محاسبة التكاليف** Cost Accounting لتفي بحاجة المشروعات الصناعية من معلومات عن تكلفة ما تنتجه من منتجات عن طريق تحليل وحصر وتبويب وتجميع عناصر التكلفة وحساب تكلفة وحدة المنتج منها. كما ظهرت الحاجة أيضاً الى **المحاسبة الحكومية** Governmental Accounting لتنظيم وضبط ورقابة تصرفات الحكومة المالية.

وكنتيجة للتقدم التقني السريع والكبر الرهيب لحجم المشروعات في العصر الحديث وقيام العديد من الحكومات بمزاولة النشاط الاقتصادي، وانتشار التخطيط الاقتصادي بدرجاته المتفاوتة في العديد من الدول ـ وخاصة النامية منها ـ زادت الحاجة الى تطوير المحاسبة وتوسيع نطاق وظائفها وتعدد فروعها لتفي بحاجة العصر الى بيانات ومعلومات اقتصادية. فظهرت الحاجة الى معلومات تساعد ادارة المشروعات الكبيرة في اتخاذ قرارات التخطيط المستقبلية وتقييم فعالية قراراتها الماضية وفرض الرقابة المستمرة على عملياتها والاعتماد على الانظمة المعاونة وخدمات الحاسبات الآلية والاستعانة بالنماذج الرياضية والكمية في حل المشاكل

المعقدة، ولذلك ظهرت **المحاسبة الادارية** Management Accounting لتوفر للادارة المعلومات الملائمة في الوقت الملائم وفي الصورة الملائمة لحل مشكلة معينة أو لاتخاذ قرار معين. كما ظهرت **المحاسبة القومية** National Income Accounting إبان الحرب العالمية الثانية لتوفير البيانات والمعلومات الاقتصادية عن الثروة القومية والدخل القومي ومساهمة القطاعات الانتاجية المختلفة فيه ومدى اعتمادها على بعضها البعض ومدى الاعتماد على دول العالم الخارجي، ذلك للتمكن من توجيه الموارد الاقتصادية المتاحة للمجتمع ككل بما يزيد من رفاهيته ويوفر حاجات افراده المتعددة.

هذا وقد صاحب هذه التطورات انفصال إدارة الوحدات المحاسبية عن ملاكها وقيام علاقة الوكالة بين الفئتين بما أدى الى ظهور الحاجة الى اضفاء مزيد من الثقة على المعلومات المحاسبية، وذلك عن طريق مراجعتها وتدقيقها بمعرفة جهة متخصصة ومستقلة. وبالتالي ظهرت **المراجعة** Auditing كأحد فروع المعرفة المحاسبية لتفي بهذا الغرض وغيره. وتهدف المراجعة عموماً الى التحقق من دقة المعلومات المحاسبية وخاصة تلك التي تنتج عن المحاسبة المالية.

وبهذا العرض الموجز لاهداف المحاسبة بصفة عامة ووظائفها وفروعها يكون قد تحقق الهدف من هذا الفصل في شأن تعريف القارىء بها. ويعرض الفصل التالي الى تحديد موقع المحاسبة من فروع المعرفة الأخرى.

أسئلة الفصل الأول

السؤال الأول:

برر لماذا تعتبر كل من العبارات التالية خطأ أو صواب فيها لا يزيد عن ثلاثة سطور لكل عبارة.

أ ـ يتعامل النظام المحاسبي مع كل البيانات والمعلومات الكمية.

ب ـ لا يختلف موضوع القياس المحاسبي في المحاسبة المالية عنه في محاسبة التكاليف.

حـ ـ بينما تقوم المحاسبة المالية على وظيفتي القياس والاتصال فان المحاسبة الادارية تقوم على وظيفة الاتصال فقط.

د ـ تهدف المحاسبة الى تسجيل معاملات التجار مع دائنيهم.

هـ ـ يعتبر نموذج الاتصال المحاسبي قاصراً حيث يفتقد الرسالة التي هي أداة الاتصال.

و ـ تعتبر الموارد التي تقع في حيازة الوحدة المحاسبية ملكاً لملاكها.

ز ـ لا تتأثر نتائج القياس المحاسبي بفرض ثبات القوة الشرائية للنقود.

حـ ـ تمثل التغيرات التي تطرأ على الموارد زيادة في حقوق الملكية.

طـ ـ الأصول هي الموارد التي يشتريها الملاك للوحدة المحاسبية من مالهم الخاص.

ي ـ تقتصر حقوق الملكية على ما يساهم به الملاك من أموالهم الخاصة في رأس مال الوحدة المحاسبية.

السؤال الثاني:

تكلم باختصار عن أهم أركان وظيفتي القياس والاتصال في المحاسبة عموماً وفي المحاسبة المالية خصوصاً.

السؤال الثالث:

اختر الاجابة الصحيحة من الاجابات المعطاة في كل حالة من الحالات التالية:

١ ـ حيث أن المحاسبة هي وسيلة منظمة للحساب فهذا يعني:
أ ـ أنها تستخدم أساليب الجمع والطرح والقسمة والضرب المتعارف عليها في الحساب.
ب ـ أنها تتبع طريقة منطقية ومنظمة ومتميزة لحساب نتائج وآثار عمليات ومعاملات اقتصادية معينة.
جـ ـ كل ما تقدم ، د ـ لا شيء مما تقدم.

٢ ـ لا يحتاج الفرد إلى معلومات محاسبية إلا إذا:
أ ـ كانت ذاكرته محدودة.
ب ـ كانت معاملاته الاقتصادية كثيرة ومعقدة.
جـ ـ كان راغباً في الاحتفاظ بسجل منظم لمعاملاته الاقتصادية يغطي فترة طويلة نسبياً.
د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء مما تقدم.

٣ ـ تستهدف المحاسبة المالية كوسيلة منظمة للحساب:
أ ـ قياس نتائج نشاط المشروع التجاري أو الصناعي أو الخدمي من أرباح أو خسائر عن فترة زمنية معينة.
ب ـ قياس قيمة الموارد التي تقع في حيازة المشروع في لحظة معينة وما يقابلها من حقوق وإلتزامات.
جـ ـ تسجيل وتبويب وتلخيص معاملات المشروع مع الغير على مدار فترة زمنية معينة وتحديد أثر ذلك على الموارد التي تقع في حيازة المشروع وعلى ما يقابلها من حقوق وإلتزامات.
د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ شيء بخلاف ما تقدم.

٤ ـ تختلف المحاسبة المالية عن محاسبة التكاليف عن المحاسبة الادارية في أن:

أ ـ تنصب الأولى على أحداث الماضي وتنصب الثانية على أحداث الحاضر وتنصب الثالثة على الأحداث المتوقعة في المستقبل.

ب ـ تفي الأولى بالحاجة إلى معلومات للتعرف على نتيجة عمليات المشروع من أرباح وخسائر عن فترة ماضية وتفي الثانية بحاجة المشروع للتعرف على تكلفة إنتاج منتجاته وتفي الثالثة بحاجة متخذ القرار إلى معلومات تتعلق بقرار ينصب على المستقبل.

جـ ـ تعتبر الأولى وسيلة منظمة للحساب بينما تتعبر الثانية وسيلة غير مستقرة للحساب وتعتبر الثالثة وسيلة حديثه للحساب.

د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء مما تقدم.

الفصل الثاني

في موقع المحاسبة بين بعض فروع المعرفة الأخرى

١ ـ مقدمة:

حيث تهدف المحاسبة الى انتاج معلومات اقتصادية مفيدة، وحيث تقوم على نموذج للقياس وآخر للاتصال يختلف نطاق كل منهما على حسب الاهداف التفصيلية لكل فرع من فروع المحاسبة، فانه يمكن الامتداد بتعريف المحاسبة على أنها وسيلة منظمة للحساب تنطوي على استخدام مجموعة من الأساليب الرياضية والاحصائية والأدوات الحسابية والمنطقية، وتعمل في إطار من المبادىء والمفاهيم الاقتصادية والمحاسبية، والتي تتأثر بظروف الزمان والمكان بحيث تحظى بالقبول العام، وتهدف إلى انتاج المعلومات الكمية المفيدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية، التي تتعلق بتخصيص الموارد النادرة وادارتها واستغلالها بكفاءة وفعالية.

ومن هذا التعريف الموجز نجد أن المحاسبة لها علاقات وثيقة ببعض المعارف الأخرى، نتعرض منها الى ما يلي:

٢ ـ علاقة المحاسبة بالاقتصاد:

لم تنشأ المحاسبة من فراغ كما انها لا تعمل في فراغ، فقد نشأت وفاءً لحاجة انسانية مبعثها محدودية الذاكرة البشرية. وحاجة الانسان الى معلومات اضافية لاتخاذ قرارات اقتصادية كما سبق وذكرنا. وتعمل المحاسبة للوفاء بهذه الحاجة في اطار من الأسس والمبادىء الاقتصادية. وبالتالي فعلاقة المحاسبة بالاقتصاد وثيقة الأواصر وذلك رغم استقلال النشأة.

ويستهدف علم الاقتصاد حل المشكلة الاقتصادية، والتي تنشأ عن ندرة الموارد ومحدوديتها وتعدد بدائل استخدامها واستغلالها بصدد إشباع احتياجات الافراد ورغباتهم اللامحدودة. ويقوم الاقتصاد بحل هذه المشكلة الصعبة في التوفيق بين الموارد المحدودة والحاجات والرغبات اللامحدودة بتخصيص الموارد لفرص انتاج السلع والخدمات (الاشباعات) البديلة بحيث يمكن الوفاء بأكبر قدر من الحاجات والرغبات بأقل قدر من الموارد. ويؤدي ذلك الى تخصيص الموارد الى أفضل فرص الاستغلال مع الرغبة في تحقيق أقصى كفاءة ممكنة لاستغلالها في الفرص التي تخصص لها.

ومن استعراضنا لوظائف المحاسبة وأهدافها وفروعها في الفصل السابق نجد أن أواصل الصلة الوثيقة بينها وبين الاقتصاد ظاهرة. فمواضيع القياس المحاسبي هي موارد اقتصادية وأهداف القياس المحاسبي هي انتاج معلومات عن الموارد وعن كفاءة وفاعلية استخدامها في الفرص التي خصصت لها ويتم استغلالها فيها. وهذه المعلومات يتم انتاجها بهدف ترشيد القرارات الاقتصادية التي تتعلق بهذه الموارد وتخصيصها واستغلالها. ومن هذا المنطلق يرى الفكر المحاسبي المعاصر أن أصول ومبادىء المحاسبة يلزم أن تكون متسقة مع الأصول والمبادىء الاقتصادية.

والعلاقة بين المحاسبة والاقتصاد ليست في اتجاه واحد، بل هي على الأصح علاقة تبادل منافع بين فرعين شقيقين من فروع المعرفة. فكما نجد أن المحاسبة قد تبنت كثيراً من المصطلحات والمبادىء الاقتصادية نجد أن الاقتصاد أيضاً قد تبنى من المصطلحات والادوات المحاسبية ما يخدم تحقيق أهدافه، كما يعتمد على المعلومات المحاسبية للتحقق من مدى واقعية وصدق المبادىء والقوانين الاقتصادية. وغير ذلك من علاقات التبادل التي تتضح في دراسات متقدمة لكل من فرعي المعرفة.

٣ ـ علاقة المحاسبة بادارة الأعمال:

لعل وظيفتي التخطيط والرقابة هما أهم وظيفتان للادارة الحديثة. وتتلخص خطوات هاتين الوظيفتين ببساطة في: تحديد الهدف أو مجموعة الأهداف المرغوب

تحقيقها، توفير وتدبير الموارد اللازمة لذلك، شحذ الهمم ووضع الخطط اللازمة لاستغلال الموارد من أجل تحقيق الأهداف، متابعة الأداء وتقييمه وتوفير المناخ الملائم من الدوافع الايجابية اللازمة لتحقيق توافق الأداء مع الأهداف الموضوعة. وفي كل مرحلة من هذه المراحل تواجه الادارة بالعديد من البدائل اللازم دراستها وتقييمها لاختيار الافضل من بينها. وكل قرار تتخذه الادارة في هذا الصدد يكون عرضة للصواب والخطأ على حسب دقة ووقتية وملاءمة ما يتوفر لها من معلومات مفيدة في اتخاذه. ويعتبر النظام المحاسبي أهم أنظمة المعلومات المتاحة للادارة لاغراض مساعدتها في أداء مهامها وانجاز وظائفها على خير وجه. وكفاءة وفاعلية القرارات الادارية في بلوغ مبتغياتها يتوقف على مدى دقة ووفرة وملاءمة ووقتية ما يتوافر للادارة من معلومات محاسبية. ومن هنا تبرز أواصر وثباقة الصلة بين المحاسبة وادارة الأعمال.

٤ ـ علاقة المحاسبة بالعلوم الرياضية والاحصائية:

تستعين المحاسبة بالعديد من الأساليب الرياضية والاحصائية في شأن القياس المحاسبي والتحقق من دقة القياس وصدق ما ينتج عنه من معلومات. فجميع العمليات المحاسبية والحسابات والقوائم المحاسبية يمكن التعبير عنها في صورة معادلات رياضية. وتُستمد قواعد وأسس التصنيف المحاسبي وتبويب المعلومات من الأسس والقواعد الاحصائية. كما يستعان ببعض فروع المعرفة الاحصائية في شأن القياس المحاسبي والتحقق من صدقه، كأسلوب المعاينة الاحصائية مثلاً. وتبرز العلاقات وثيقة بين الرياضة والاحصاء والمحاسبة في مجالات محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية. ففي المحاسبة الادارية أصبحت النماذج والأساليب الرياضية والاحصائية من الادوات الضرورية لامكان تحقيق الاغراض المستهدفة منها. وتترك نظرية الاحتمالات بصمات واضحة في القياس المحاسبي عموماً وفي عمليات مراجعة الحسابات خصوصاً.

٥ ـ علاقة المحاسبة بالعلوم السلوكية:

تهتم العلوم السلوكية بتفهم السلوك البشري والتعرف على دوافعه وتفسيره

والتنبؤ به. ويتم ذلك عن طريق تجميع وتحليل المعلومات المرتبطة بهذا السلوك ومحاولة توصيف وتقنين أبعاده وجوانبه بحيث يمكن تبريره علمياً.

وقد كان للاقتصاديين والاداريين ركب السبق في تكشف العلاقات القائمة بين معارفهم والعلوم السلوكية. ولم تلحق المحاسبة بهذا الركب إلا حديثاً. ويذخر الفكر المحاسبي المعاصر بالدراسات السلوكية الهادفة الى زيادة فعالية المعلومات المحاسبية في توجيه السلوك البشري الى تحقيق رفاهية المجموع، وتوفير المثيرات الملائمة للدوافع السلوكية المرغوبة. وسوف تتضح أهمية السلوكيات في دراسة محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية. وكما يرى البعض أن هذه الدراسات قد تؤدي الى قيام فرع جديد من فروع المحاسبة ليعرف بالمحاسبة السلوكية.

٦ ـ علاقة المحاسبة بالعلوم القانونية:

تقع علاقة القانون بالمحاسبة في اتجاهين. فالقانون يعد أحد المصادر الالزامية لبعض المبادىء والقواعد المحاسبية اللازمة في شأن القياس والاتصال المحاسبي. كما أن المحاسبة عموماً تعمل في إطار البيئة القانونية القائمة في الزمان والمكان. وقد يتدخل المشرع أحياناً لحماية فئات من المتعاملين مع الوحدة المحاسبية بفرض قواعد معينة أو ضرورة انتاج وتوفير معلومات معينة في صورة محددة. كما أن المحاسبة تعد أحد الادوات المفيدة بصدد التحقق من الالتزام ببعض الأحكام والنصوص القانونية. وتعتبر المحاسبة المالية هي أكثر فروع المعرفة المحاسبية تأثراً بالقانون. فقد توجد من النصوص القانونية ما يلزم المحاسب باجراءات معينة في شأن تصميم النظام المحاسبي، أو بشأن التقارير والقوائم المحاسبية. كما أن قوانين الشركات تتعرض لتنظيم كثيراً من المسائل المحاسبية كتنظيم الدفاتر التجارية وشكل القوائم والحسابات الختامية وطريقة عرضها ونشرها، ومعالجة توزيع الأرباح وما الى ذلك من مشاكل القياس والاتصال المحاسبية. كما تلتزم القواعد والاجراءات المحاسبية بالنصوص القانونية في حالات التصفية والافلاس والاندماج والمعاملات الضريبية.

ولا شك أن مدى تأثر المحاسبة بالقانون يختلف من دولة الى أخرى، ففي

بعض الدول كمصر ولبنان مثلاً قد تفرض الدولة تطبيق نظام محاسبي معين بكامل أركانه على قطاع أو عدة قطاعات معينة، بينما في دول أخرى قد يكتفي المشرع بما يضمن الحفاظ على حقوق الدولة والمواطنين.

هـذا وتعد المعلومـات والسجلات المحـاسبية من جهـة أخـرى من قـرائن الاثبات القانونية اذا ما توافرت فيها شروط معينة.

ويتضح مما تقدم مدى أهمية إلمام المحاسب بالاعتبارات القانـونية المختلفـة المؤثرة في نطاق عمله والمحددة لبعض تصرفاته. هذا ليتجنب الوقوع في مخالفات وأخطاء قانونية من ناحية، ولتمكينه من العمل على تغيير المتطلبات والاجـراءات القانونية التي قد لا تتمشى مع المبادىء والقـواعد المحـاسبية السليمـة من ناحيـة أخرى.

٧ ـ علاقة المحاسبة بالعلوم الهندسية:

تظهر العلاقة وثيقة بين بعض العلوم الهندسية والمحاسبة. فلا يمكن الفصل مثلاً بين أصول هندسة الانتاج ومقومات محاسبة تكلفة الانتاج، حيث يهتم كلاهما بمناولة المواد، وسجلاتها، ودراسة الزمن والحركة وتحليل العمالة، ودراسة الطاقات المتاحة وامكانيات استغلالها، وما الى ذلك. أضف الى ما تقدم أن كل الدراسات الهندسية في شأن الجدوى الاقتصادية لا بد وأن تعتمد على معلومات محاسبية، وذلك يمتد من هندسة الالكترونيات الى هندسة الطرق والكباري والانشاءات.

كما أن مجالات عمل المحاسبة الادارية تقتضي بالضرورة تعاون المحاسبين مع المهندسين، حتى تؤتي المحاسبـة الادارية ثمـارها في مـد الادارة بالمعلومـات الصالحة والوقتية لاتخاذ القرارات التخطيطية والرقابية الملائمة.

ولا يقتصر الأمر على محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية، فالمحاسب المالي مثلاً يعتمد أساساً على التقديرات الهنـدسية بصـدد تحديـد العمر الانتـاجي للأصـول طويلة الأجل (الثابتة) واختيار طرق الأهلاك المناسبة لكل منهـا، كما يلزم تعـاون الطرفين بصدد تقييم بعض الأصول أو تقييم المنشأة ككل.

٨ ـ الخلاصة وموقع المحاسبة بين العلوم الأخرى:

نحلص مما تقدم بأن المحاسبة بفروعها المختلفة وثيقة الصلة بعديد من العلوم الأخرى، وخاصة العلوم الانسانية. فعلاقة المحاسبة بالاقتصاد علاقة ترابط من جميع الأركان، فموضوع الاهتمام واحد، والأهداف مترابطة، وتبادل المنافع قائم الى الدرجة التي يمكن معها القول أنهما توأمان لا ينفصلان.

وتبدو علاقة الادارة بالمحاسبة في صورة المستفيد والمفيد، فالمعلومات المحاسبية ضرورة حتمية لامكان نجاح الادارة في مهامها والقيام بوظائفها وانجاز مسؤولياتها. أما علاقة المحاسبة بالرياضة والاحصاء فهي علاقة مستفيد، بمعنى أن المحاسبة تستعير من المبادىء والقواعد والقوانين والنماذج الرياضية والاحصائية ما يثرى مجالاتها المختلفة ويجعل المعلومات المتولدة عنها أكثر قيمة وفائدة. أما المحاسبة والعلوم السلوكية فهي مجال خصب للتعاون وخاصة في مجالات اهتمام المحاسبة الادارية. وتتلخص علاقة المحاسبة بالقانون في أن القانون قد يصبح مصدراً لبعض القواعد والمبادىء المحاسبية، كما ان المحاسبة تعتبر مصدراً لقرائن الاثبات القانونية. وتبرز علاقة المحاسبة بالعلوم الهندسية في مجال هندسة الانتاج وجميع مجالات اقتصاديات الهندسة.

ولا شك في أن ما تقدم يوضح أن المحاسبة تقع في دائرة العلوم الاجتماعية أو الإنسانية Social Sciences وإن كان من الممكن القول بأن لها بعض الروابط والصلات ببعض العلوم الطبيعية Natural Sciences. فالعلوم الاجتماعية أو الانسانية تهتم بدراسة الانسان وسلوكه واحتياجاته، وكيفية الوفاء بهذه الاحتياجات، وتقنينها، وتنظيمها، كما تهتم بدراسة التنظيمات البشرية والجماعات الانسانية وعلاقاتها بعضها بالبعض، وسلوكها ومقوماتها وعاداتها وتقاليدها. ، وما الى ذلك. ولا شك أن المحاسبة تهتم بالانسان كمتخذ قرار اقتصادي محدود القدرة على تخزين المعلومات وفي حاجة الى العون في هذا المجال. فهي تقوم اذن للوفاء باحتياجات البشر الى معلومات اقتصادية مفيدة في اتخاذ القرارات. وبالتالي فالمحاسبة لها موقعها المتميز في العلوم الانسانية أو الاجتماعية.

أسئلة الفصل الثاني

السؤال الأول :

برر لماذا تعتبر كل من العبارات التالية خطأ أو صواب فيها لا يزيد عن ثلاثة سطور لكل عبارة.

أ ـ يعتبر منشأ المحاسبة والاقتصاد واحداً ولكن أهدافهما مختلفة ومتباعدة.

ب ـ بينما يستفيد المحاسب من دراسة الاقتصاد فان الاقتصادي لا يستفيد من دراسة المحاسبة.

جـ ـ يوجد لدى الادارة من بدائل الحصول على المعلومات التي تلزمها ما يجعلها في غنى عن المعلومات المحاسبية.

د ـ حيث القرارات الادارية تتعلق بمواضيع اقتصادية فلا حاجة للاداري بالالمام بالأصول والمبادىء المحاسبية.

هـ ـ حيث المحاسبة تعد عند نشأتها أداة منظمة للحساب فليس لها علاقة بفروع الرياضة الأخرى.

و ـ دراسة السلوك البشري من اختصاص العلوم الاجتماعية وليس للموضوع أهمية بالنسبة للدراسات المحاسبية.

ز ـ إذا اختلفت المقتضيات القانونية عن ما يتطلبه تطبيق الاصول والمبادىء المحاسبية السليمة فلا مفر للمحاسب من الخروج على القانون.

حـ ـ تقع المحاسبة بين العلوم الطبيعية حيث يلزم تعاون المهندس والمحاسب في عديد من الاحيان.

السؤال الثاني :

اختر الاجابة الصحيحة من الاجابات المعطاة لكل حالة من الحالات التالية :

١ ـ تعتبر المحاسبة والاقتصاد توأمان لا ينفصلان لأن:

أ ـ تستمد المحاسبة كثيراً من مبادئها الهامة من المبادىء الاقتصادية.

ب ـ تفيد المعلومات المحاسبية إفادة لا تنكر في إمكانية التحقق من صدق بعض النظريات الاقتصادية.

جـ ـ تستعير بعض فروع المعرفة الاقتصادية بعض الأدوات والقواعد المحاسبية لتبسيط بعض المفاهيم الاقتصادية والتحقق من مدى دقتها وصدقها في التعبير عن الدلالات المستهدفة منها.

د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء مما تقدم.

٢ ـ لا يمكن للادارة الحديثة القيام بمهامها دون معلومات محاسبية لأن:

أ ـ نظام المعلومات المحاسبي يوفر المعلومات اللازمة والمفيدة في إتخاذ القرارات الادارية.

ب ـ أدى كبر حجم المشروعات وتعدد أوجه نشاطها إلى عدم تمكن الادارة من إدراك كل الجوانب الهامة للمتغيرات المؤثرة في ثراء المشروع ورفاهية المجتمع الذي يعمل فيه.

جـ ـ لا يمكن أن تكون القرارات الادارية صحيحة دون الاستناد إلى معلومات محاسبية ملائمة.

د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء مما تقدم.

٣ ـ حيث المحاسبة هي وسيلة منظمة للحساب الذي ينصب على الماضي والحاضر والمستقبل فإن:

أ ـ إستعارتها للعديد من الأساليب الرياضية والاحصائية يصبح ضرورة حتمية.

ب ـ جميع العمليات المحاسبية هي في حقيقتها معادلات رياضية.

جـ ـ لا تخلو التطبيقات في بعض فروع المعرفة المحاسبية من النماذج والأساليب الرياضية والاحصائية.

د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء مما تقدم.

٤ ـ تهتم المحاسبة بدراسة السلوك البشري لأن:
أ ـ تؤثر المعلومات المحاسبية بهذا السلوك كما تتأثر به من حيث تجاوب خصائصها لحاجة الانسان إلى معلومات.
ب ـ يمكن استخدام المعلومات المحاسبية لاستثارة الدوافع السلوكية المرغوبة في مواقف معينة.
جـ ـ يأمل المحاسبون في إمكانية زيادة فعالية المعلومات المحاسبية في توجيه السلوك البشري نحو زيادة رفاهية المجتمع.
د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء مما تقدم.

٥ ـ تتأتى علاقة المحاسبة بالقانون من:
أ ـ ينظم القانون العلاقات بين أفراد المجتمع، وتهتم المحاسبة بالعلاقات الاقتصادية بين هؤلاء.
ب ـ يفرض المشرع بعض المبادىء والقواعد والاجراءات المحاسبية على المحاسبين حماية لأفراد المجتمع.
جـ ـ تعتبر الدفاتر والسجلات المحاسبية من قرائن لأثبات القانونية إذا توافرت فيها الشروط التي يحددها القانون.
د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء مما تقدم.

٦ ـ لبعض فروع المحاسبة علاقة وثيقة بالعلوم الهندسية حيث:
أ ـ يقتضى الأمر أحياناً تعاون المحاسبين والمهندسين لتوليد المعلومات المطلوبة لاتخاذ قرار معين.
ب ـ ترتبط بعض فروع المعرفة المحاسبية إرتباطاً وثيقاً ببعض فروع المعرفة الهندسية، كمحاسبة التكاليف وهندسة الانتاج مثلاً.
جـ ـ يحتاج المحاسب لخبرات المهندسين لامكانية تحديد بعض الأمور المحاسبية.
د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء مما تقدم.

٧ ـ بالرغم من أن المحاسبة لها روابط بالعلوم الرياضية فهي:

أ ـ تقع في دائرة العلوم الاجتماعية حيث تهتم بسلوكيات الانسان ومعاملات البشر وثراء الفرد والمجتمع وحاجة الانسان إلى معلومات.

ب ـ ليست فرعاً من فروع الرياضيات وإنما تعتبر علماً متميزاً وهادفاً له أصوله ومقوماته وأركانه ونظرياته الخاصة به والمتميزة عن العلوم الأخرى.

جـ ـ تفى بحاجة إنسانية بطريقة مباشرة، هي الحاجة إلى معلومات، ومن ثم فالمعلومات المحاسبية تعتبر سلعة إقتصادية.

د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء مما تقدم.

الفصل الثالث

في مفاهيم ومباديء ومعتقدات أساسية

١ - مقدمة :

بعد أن استعرضنا في الفصل الأول الأهداف العامة للمحاسبة ووظائفها وأقسامها. وبعد أن وضحنا علاقة المحاسبة بالعلوم الأخرى في ضوء ما عرفناها به في الفصل الثاني، يصبح من الضروري أن نلم بمفهوم بعض المصطلحات المحاسبية الرئيسية التي سوف ندرج على استخدامها فيما بعد، وأن نتعرف على بعض الافتراضات الرئيسية التي تقوم عليها المحاسبة المالية بصفة عامة، ونتفهم بعض المباديء الأساسية التي تعمل المحاسبة المالية في إطارها، ونستعرض بعض المعتقدات العرفية التاريخية التي مازالت تؤثر في المحاسبة المالية حتى وقتنا هذا. وسوف نتناول كل من هذه الأمور بقليل من التفصيل والإيضاح في هذا الفصل تاركين بيان آثارها على أهداف المحاسبة ووظائفها وإجراءاتها لما يلي ذلك من دراسة.

٢ - بعض التعاريف الرئيسية :

نستعرض فيما يلي توضيح مفهوم بعض المصطلحات الضرورية لتفهم المباديء والإفتراضات والمعتقدات الأساسية في المحاسبة المالية.

الوحدة المحاسبية : حيث قمنا بتعريف المحاسبة بأنها وسيلة منظمة للحساب فلا بد وأن يكون هذا الحساب لشيء معين ولغرض معين. والشيء المعين هو الأحداث والمعاملات والوقائع الاقتصادية. وحيث أن هذه تقع في كل المجتمعات وتتم بين عدد كبير من الأفراد والمسروعات. فان هذا الحساب المنظم

لا بـد وأن يخص معامـلات، فـرد معـين أو مشروع معـين حتى يصبـح ممكنـاً من نـاحية ومفيـداً من ناحيـة أخرى. وهـذا الفرد أو المشروع يـطلق عليه الـوحدة المحاسبية .فالوحدة المحاسبية إذن هي مشروع اقتصادي يـزاول نشاطـاً تجاريـاً أو صنـاعيـاً أو خـدميـاً أو مهنيـاً، ومن ثم فهي تعتـبر منتجـاً للسلع والخـدمـات الاقتصـادية القـادرة على اشبـاع رغبات الأفـراد. ويـتراوح مـدى تشتت ملكيـة الوحدة المحاسبية من فرد واحد إلى عـدد كبير جـداً من الأفراد. فهي قـد تكون مملوكة مثلاً لفرد واحد ويطلق عليها في هذه الحالة المشروع الفردي، وقد تكون مملوكة لعدد محدود من الأفراد بالمشاركة، ويطلق عليها **شركة أشخاص**، كما قـد تكون مملوكة لعدد كبير من الأفراد بالمساهمة، ويطلق عليها **شركـة المساهمـة**، كما قد تكون الوحدة المحاسبية تابعة لهيئة أو جهة حكـومية أو غـير حكوميـة. وهي من وجهـة النظر المحـاسبية لهـا **شخصيتها المعنـوية** المستقلة إستقـلالاً تـامـاً عن ملاكها بصرف النظر عن الشكل أو الكيـان القانـوني لها، وتمثـل مركـز الإهتمام الذي يدور حوله النظام المحاسبي.

الفترة المحاسبية: برغم أن عمليات المشروع الذي يعد بمثابة وحدة محاسبية يفترض إستمرارها، كما سوف نرى فيما بعد، فإنه يلزم للمعلومات المحـاسبية حتى تؤدي الغرض منها أن يتم إعدادها وتقريرها على فترات دورية. فتقوم المحاسبـة بـإظهار نتـائج عمليـات المشروع التي تمت خـلال فترة زمنيـة معينـة حتى يتمكن القائمون على إدارة المشروع من الـوقوف عـلى مدى تقـدمه في طـريقه إلى تحقيق أهـدافه ويخـططون لما يجب عليهم عمله في ضـوء ما تم، كـما يتمكن المـلاك من التوقف على مقدار العائد على رؤوس أموالهم المستثمرة في المشروع كأساس لإتخاذ القرارات المناسبة في هذا الشأن، كما تقوم المحاسبة بإظهار المركز المالي للمشروع من حيث ما يقع في حوزته من أصول أو موارد وما يقع على عاتقه من إلتزامـات وحقوق ملكية في تاريخ معين. ويطلق على الفترة الزمنية التي تقوم المحاسبة بإظهار نتائج العمليات لها وإظهار المركز المالي في نهايتها، إصطلاح «الفترة المحاسبيـة». وتكون الفترة المحاسبية لأغـراض المحاسبـة الماليـة في العادة سنـة ميلاديـة كاملة يختلف تاريخ بدايتها من نشاط إلى آخر، ما لم تكن هناك ظروف خاصة تستدعي

أن تكون الفترة المحاسبية أطول أو أقل من سنة ميلادية.

الأصـول: الأصول هي مجموعة الموارد الإقتصادية المملوكة للوحدة المحاسبية والمتاحة للاستخدام في نشاطها. وقد تكون الأصول في شكل موارد إنتاجية طويلة الأجل مثل الأراضي والمباني والآلات والمعدات ووسائل النقل والإنتقال، ويطلق عليها في هذه الحالة **أصول ثابتة**. كما قد تكون الأصول في صورة نقدية سائلة أو يمكن تحويلها إلى نقدية سائلة في فترة زمنية قصيرة، مثل المخزون من المواد والبضاعة، ومديونيات الغير للوحدة المحاسبية كعملائها مثلاً، والنقدية الموجودة في خزائنها وفي حساباتها في البنوك، ويطلق عليها في هذه الحالة **الأصول المتداولة**. وعلى هذا فأساس التفرقة بين الأصول الثابتة والمتداولة هي درجة سيولتها أو قابليتها للتحول إلى نقدية سائلة في فترة زمنية قصيرة نسبياً. ويلاحظ أن الأصول الثابتة لا يتم إقتنائها لغرض إعادة بيعها وإنما لغرض إستخدامها في نشاط المشروع على مدار حياتها الإنتاجية. كما يطلق على الأصول الثابتة مضافاً إليها المخزون بإختلاف أنواعه **الأصول غير النقدية** لأن لها كيان عيني ولها قيمة إقتصادية ذاتية كامنة فيها، ويطلق على باقي لأصول المتداولة **الأصول النقدية** لأنها تمثل حقوقاً نقدية في صورة وحدات نقدية معينة. ومن ثم نجد أن القيمة الإقتصادية للأصول غير النقدية تتقلب تبعاً لتقلبات الطلب والعرض عليها، بينما القيمة الإقتصادية للأصول النقدية تتوقف على التقلبات في قوتها الشرائية.

الخصـوم: الخصوم تمثل حقوق الغير بما فيهم الملاك في أصول الوحدة الإقتصادية، وتتساوى معها دائماً في المقدار. ويمثل ما يتبقى من الأصول بعد إستبعاد إلتزامات الوحدة السارية للغير، حقوق ملاكها فيها، ويطلق عليه **حقوق الملكية**. وبذلك تنقسم الخصوم إلى قسمين: الأول يمثل حقوق الملكية، والثاني يمثل **الإلتزامات**.

وتشتمل حقوق الملكية على القيمة المالية للموارد الإقتصادية التي يقدمها الملاك كرأس مال للوحدة لتمكينها من مزاولة نشاطها، وعلى ما تقوم الوحدة بتحقيقه من الأرباح يتقرر الإحتفاظ بها فيها كتعزيز لمركزها المالي وتوسيعاً

لنشاطها. ولا تلتزم الوحدة الإقتصادية برد حقوق الملكية مادام نشاطها مستمراً، حيث لا ترتبط حقوق الملكية بأجل محدد للوفاء. ويمكن لحقوق الملكية أن تتغير في المقدار نتيجة تراكم الأرباح المحتفظ بها، أو كنتيجة لزيادة رأس المال أو إنخفاضه في ظل ظروف معينة وبشروط معينة.

أما الإلتزامات فهي تمثل الإئتمان الذي يقدمه الغير للوحدة المحاسبية في صورة موارد مالية لأجل مسمى أو غير مسمى وعلى سبيل الدين. وهي تشمل القروض التي تحصل عليها الوحدة من الغير كالبنوك مثلاً، وسواء كانت طويلة الأجل أو قصيرة الأجل، وتشمل مديونية الوحدة لمورديها ومستحقات العاملين فيها من أجور لم تسدد بعد، وما شابه ذلك.

الميزانية العمومية ـ قائمة المركز المالي: الميزانية العمومية هي كشف أو قائمة تظهر أصول الوحدة ومكوناتها ومقدارها، وخصوم الوحدة ومكوناتها ومقدارها، في تاريخ معين. ويطلق عليها «الميزانية» لأنها تتخذ في إحدى أشكالها صورة كشف له جانبين متساويين ومن ثم متوازنين من ناحية، كما يطلق عليها «عمومية» من ناحية أخرى، لأنها تتضمن الآثار العامة لجميع نتائج عمليات المشروع كما وصل إليه الوضع في تاريخ معين. ويطلق عليها أيضاً قائمة المركز المالي لأن الهدف الرئيسي من إعدادها هو إظهار «حقيقة» المركز المالي للوحدة المحاسبية وقدرتها على الإستمرار في نشاطها والوفاء بإلتزاماتها. وتعتبر الميزانية العمومية Balance Sheet أو قائمة المركز المالي Statement of Financial Position من أهم التقارير التي تنتجها المحاسبة المالية.

الإيرادات: يزاول المشروع نشاطه بإنتاج السلع والخدمات وبيعها لمن يرغب فيها من العملاء. وتمثل مبيعات المشروع من السلع التي ينتجها أو يتجر فيها أو من الخدمات التي يؤديها، المصدر الرئيسي للإيرادات التي يحصل عليها من مزاولة نشاطه. ويمكن القول بصفة عامة أن الإيرادات تتمثل في مقدار الزيادة أو الإضافة التي تطرأ على أصول المشروع نتيجة مزاولة العمليات الإنتاجية أو التجارية وسواء كانت هذه الزيادة في شكل أصول غير نقدية كالمخزون مثلاً أو في

شكل أصول نقدية، ويشـرط أن لا يقابلها زيادة في رأس المـال أو في إلتزامـات المشروع للغير. ويتم قياس الإيرادات بالقيمة المـالية لـلأصول التي تتـراكم لدى المشـروع أو الحقوق التي تنشـأ له قبـل الغـير مقـابـل تبـادل مـا ينتجـه من سلع وخدمات مع الغير.

التكلفـة: التكلفة تتمثـل فيما يتكبـده المشروع من تضحيات بـأصـول أو بقيام التزامات عليه للغير في سبيل الحصول على أصول أخرى، سواء كان ذلك لأغراض إستخدامها في العملية الانتاجية أو لأغراض إعادة بيعها ولكنه يشـترط أن تكون هذه الأصول غير نقدية.

المصروفـات: هي كـل التكـاليف التي تستنفـد في سبيـل الحصـول عـلى الايـرادات، أو هي الأصول التي تستنفـد أو تستخدم في سبيـل الحصـول عـلى إيرادات. كتكلفة البضاعة التي يتم بيعها مثلاً، فهي تتحول إلى مصروف مقابل الحصول على الايرادات التي تتمثل في سعر البيع.

الربح: هو ناتج مقابلة الإيرادات التي يحصل عليهـا المشروع خلال فـترة زمنيـة معينـة مـع المصروفـات المتعلقـة بتلك الإيـرادات. أي هـو الفـرق بـين الايرادات والمصروفات بشرط زيـادة الايرادات عن المصروفـات. أما إذا كـانت المصروفات تزيد عن الايرادات فان الفرق الناتج عن المقابلة يكون خسارة.

الحساب الختامي: هـو حساب يـوضح بنـود الايرادات ومقـدارها وبنـود المصروفات ومقدارها وناتج مقابلتهـما (أي الفرق بينهـما) من أرباح أو خسـائر، وهو يظهر النتائـج الإجماليـة لعمليات المشروع لفـترة زمنية معينـة هي في العادة الفترة المحاسبيـة. وتكون نتيجـة المقابلة أربـاحاً إذا كـانت الإيرادات تـزيد عن المصروفـات، وتكـون النتيجـة خسـائـراً إذا حـدث العكس. ويمكن أن ينقسم الحساب الختامي إلى عدد من الحسابات يظهر كل منها نتيجة أعمال مرحلة معينة من عمليات المشروع كما سيرد شرحه فيما بعد.

٣ ـ الافتراضات المحاسبية :

تقوم المحاسبة على مجموعة من الإفتراضات التي تساعد في تحديد إطارها وتيسير أداء وظائفها وتبسط من إجراءاتها. كما تقوم المحاسبة على عدة منطلقات أساسية تمثل الإطار النظري للتوفيق بين وظائف المحاسبة وأهدافها وتمثل المعايير التي يركن إليها المحاسب في أداء عمله بصدد توفير بيانات ومعلومات محاسبية تتلاءم مع الغرض المستهدف منها. كما يوجد أيضاً عدد من المعتقدات التاريخية التي صاحبت المحاسبة في مراحل تطورها ومازالت تؤثر في إجراءات الممارسة العملية للمحاسبة حتى وقتنا هذا. ورغم أن غالبية الكتابات المحاسبية لا تفرق بين الإفتراضات Assumptions والمنطلقات أو المعايير Postulates or Standards، والمعتقدات Conventions، إلا أننا سوف تقوم بمعالجة كل منها على حدة لإختلاف مفهومها وأهدافها. ونتناول الافتراضات المحاسبية في هذا البند على أن نتناول المنطلقات والمعتقدات في البنود التالية.

أ ـ افتراض استقلال الوحدة المحاسبية :

ويفترض المحاسب أن الوحدة المحاسبية تعد مستقلة عن أصحاب المصلحة فيها. وعلى هذا الأساس فإن البيانات والمعلومات المحاسبية يتم إعدادها وتوفيرها من وجهة نظر الوحدة المحاسبية ولها، حيث تمثل موضوع الإهتمام في المحاسبة المالية. ومن ثم فإن الوحدة المحاسبية تعتبر نواة النظام المحاسبي الذي يتم تصميمه لها بحيث يغطي الأنشطة التي تقوم الوحدة بمزاولتها ويعكس العمليات التي تكون بنفسها طرفاً فيها، وذلك دون نظر للأنشطة الخاصة بأصحاب المصلحة فيها. فالوحدة المحاسبية هي كيان صوري مستقل يفترض إمكانية تعامله مع الكيانات الأخرى سواء كانت حقيقية أو صورية.

ب ـ افتراض استمرار الوحدة المحاسبية :

يفترض المحاسب أن الوحدة المحاسبيه مستمرة في عملياتها في المستقبل، ما لم يقم الدليل على عكس ذلك. ويعتبر هذا الإفتراض أساسياً لتبرير أسس وقواعد القياس والتقييم المحاسبية، وخاصة ما يتعلق منها بالأصول الثابتة. فقد جرى

العرف المحاسبي مثلا عند قياس المركز المالي للمشروع على أن يأخذ المحاسب بالقيم التاريخية للأصول المختلفة ولا يهتم بقيمتها التبادلية في السوق في تاريخ إعداد القائمة، وذلك زعماً بأن المشروع لا تهمه القيم التبادلية لهذه الأصول مادام مستمراً في عملياته في المستقبل ومن ثم لن يقوم ببيعها في الحال، وإنما سوف يستمر في استخدامها.

جـ ـ افتراض ثبات القوة الشرائية للنقود:

تقوم المحاسبة المالية تقليدياً، ومازالت في أغلب الأحوال، على إفتراض أن وحدة القياس المحاسبي ـ وهي النقود ـ ثابتة القيمة على مر الزمن. أو أن التقلبات التي تطرأ على قيمتها تعتبر من الضآلة في معظم الأحيان بحيث لا تؤثر في صحة القياس المحاسبي لو أفترض ثبات قيمتها، ومن ثم يمكن تجاهلها. وعلى هذا الأساس يمكن للمحاسب أن يجمع تكلفة أصول مشتراه منذ عشر سنوات مثلاً على تكلفة أصول تم شراءها اليوم ليحصل على رقم يزعم أنه متجانساً في وحدات قياسه تأسيساً على هذا الإفتراض. وقد أصبح إفتراض ثبات قيمة النقود مثار جدل شديد منذ الحرب العالمية الثانية وما زال. فالقوة الشرائية للنقود أصبحت في إنخفاض مستمر في كل دول العالم بشكل لا يمكن معه القول أن التقلبات في قيمتها ضئيلة يمكن تجاهلها. وقد أصبح أمر تعديل البيانات المحاسبية للتقلبات في القوة الشرائية للنقود (المستوى العام للأسعار) من الأمور المرغوبة والواجبة بحيث يقتضي ضرورة إسقاط هذا الإفتراض. وقد عدلت العديد من الممارسات في عدد من الدول المتقدمة عن هذا الفرض بطرق متفاوتة للتغلب على أثر مشكلةالتقلبات في المستوى العام للأسعار على مصداقية المعلومات المحاسبية. وسوف يكون هذا الموضوع محل دراسة محاسبية متقدمة.

٤ ـ المنطلقات أو المعايير المحاسبية:

سبق أن ذكرنا أن المعايير والمنطلقات المحاسبية هي التي تربط الوظيفة بالهدف أو هي وسيلة التوفيق بين الأداة والغاية. وحيث عرفنا المحاسبة وظيفياً في

الفصل الأول على أنها نظام للقياس ونظام للاتصال يهدف إلى توفير بيانات ومعلومات وقتية وصالحة لإتخاذ القرارات، فإن هذا يستدعي منا أن نوضح المنطلقات والمعايير التي تربط كل من وظيفتي القياس والإتصال بالهدف المرغوب التوصل إليه على الوجه الأكمل ولو من الناحية النظرية. ولعل المعايير والمنطلقات التي قدمتها جمعية المحاسبة الأمريكية في سنة ١٩٦٦ تعد بحق من أفضل ما يوجد في الفكر المحاسبي في هذا الشأن. أما من الناحية العملية، أي الممارسة الفعلية، فيحكمها ما يسمى بالمبادىء المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (من الممارسين طبعاً). بمعنى آخر فان المعايير تنظم ما يجب أن يكون بينما المبادى المقبولة قبولاً عاماً تحكم ما هو كائن فعلاً وسوف نعرض في هذا البند للمنطلقات والمعايير ونعرض المبادىء في البند التالي. ويلي عرض مختصر لمعايير الجمعية(١):

أولاً: معاير القياس:

وهي تتكون من أربعة معايير أساسية مرتبة على حسب درجة أهميتها كما يلي:

أ ـ الصلاحية للغرض المستهدف منها	Relevance
ب ـ القابلية للتحقق منها	Verifiability
جـ ـ الإلتزام بالموضوعية	Freedom from Bias
د ـ القابلية للقياس الكمي	Quantifiability

وسوف نتناول كل من هذه المعايير بقليل من الإيضاح:

أ ـ الصلاحية للغرض المستهدف منها:

يقتضي هذا المعيار أن تكون البيانات والمعلومات المحاسبية مرتبطة إرتباطاً وثيقاً من حيث قدرتها الإيضاحية ودرجة تأثيرها على الهدف الذي يتم إعدادها من

---

(١) Committee on Basic Accounting Theory, **A Statement of Basic Accounting Theory,** (The American Accounting Association, 1966). pp. 7-18.

أجله. ولما كانت المعلومات المحاسبية الناتجة من المحاسبة المالية تخدم أهدافاً متعددة لمجموعات مختلفة من المستفيدين تتباين إحتياجات كل منهم من المعلومات تبايناً شديداً، فإن الأمر يقتضي - تطبيقاً لهذا المعيار - إفتراض أهداف معينة ومحددة يرغب في تحقيقها من جانب من يستفيدون عادة من هذه المعلومات. وهذا هو ما يحدث فعلاً في المحاسبة المالية حيث يفترض أن قياس الربح وإظهار حقيقة المركز المالي هما الهدفان الأساسيان من القياس المحاسبي.

ويتعين علينا الإعتراف في هذا المجال أن التطبيق والممارسة العملية في المحاسبة المالية حتى وقتنا الحاضر تتقيد بعدد من القواعد والإفتراضات المحاسبية، التي درج العرف المحاسبي على إستخدامها لفترة طويلة والّتي أصبحت معروفة بالمبادىء المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، وتقلل من صلاحية المعلومات المحاسبية للغرض المستهدف منها بدرجة كبيرة، وقد تؤدي في بعض الأحيان إلى عدم صلاحيتها على الإطلاق. ورغم ذلك فلن نستطيع تناول هذا الموضوع بالجدل والنقاش على هذا المستوى المبدئي من الدراسة.

ب - القابلية للتحقق منها:

يعني بالتحقق في مجال المحاسبة المالية إستناد المعلومات إلى مصدر موثوق فيه يتمثل عادة في مجموعة من المستندات والإجراءات المدونة التي يمكن الرجوع إليها للتحقق من صحة هذه المعلومات ومطابقتها للمصدر. غير أن هذا المعيار يوسع من نطاق التحقق ليعني أن تتوافر في المعلومات المحاسبية ما يلزم من صفات بحيث يجعل منها أساساً سليماً لإتخاذ القرارات وبحيث يمكن إتخاذ نفس القرار استناداً إلى نفس المعلومات رغم إمكانية إختلاف الأشخاص القائمين بإتخاذه. ويعني ذلك وجود دلالة محددة ومعينة ولها إستقلالها الذاتي للمعلومات المحاسبية بصرف النظر عن شخصية الفاحص أو المستفيد من هذه المعلومات.

وبالتالي فإن تعدد الدلالات يعني إنحرافاً عن المعيار مما يقتضي إتخاذ ما يلزم من إجراءات لتصحيح الوضع. ويعتبر هذا المعيار صفة أساسية وهامة يجب أن

تتوافر في المعلومات المحاسبية. وكما هو الحال بالنسبة للمعيار السابق، فإن التطبيق والممارسة العملية في مجال المحاسبة المالية في وضعها الراهن لا تلتزم بهذا المعيار بهذه الصورة الواسعة وإنما تسعى إلى الإلتزام بالتحقق في مفهومه الضيق السابق الإشارة إليه.

جـ - الإلتزام بالموضوعية:

ويعني بالموضوعية في التطبيق والممارسة المحاسبية الابتعاد عن الحكم الشخصي بقدر الإمكان والإستناد على مصادر حقيقية للبيانات والمعلومات المحاسبية. والموضوعية بهذا المفهوم هي توأم التحقق ووجهه الآخر ويطلق عليهما في كثير من الأحيان قاعدة وجود الدليل الموضوعي. ولا يختلف مدلول هذا المعيار من وجهة نظر الجمعية كثيراً عن مدلوله التقليدي، وإن كان يعني من وجهة نظرها أن لا تكون المعلومات المحاسبية منحازة لصالح مجموعة من المستفيدين على حساب المجموعات الأخرى، الأمر الذي يتعين معه أن تكون هذه المعلومات واقعية.

د - القابلية للقياس الكمي:

جرت العادة على استخدام الأساس النقدي كمعيار القياس الوحيد الذي يتم إتباعه في إعداد التقارير والقوائم المحاسبية، وخاصة منها ما ينتج عن المحاسبة المالية. وكان ذلك نتيجة حتمية لعدم إمكانية إستخدام مقاييس كمية أخرى لقياس التغيرات المحاسبية وتلخيص وعرض البيانات المتعلقة بها والمعلومات الناتجة عنها، وذلك لاختلاف طبيعة العناصر المكونة لهذه التغيرات وعدم تماثلها.
ولما كان الالتزام بالقياس النقدي يؤدي في الكثير من الأحيان الى استبعاد بيانات ومعلومات مفيدة ويمكن قياسها بمقاييس كمية أخرى، وتكون في العادة بيانات ومعلومات لازمة لايضاح وعلاج التشوهات الناتجة عن الاعتماد على المقياس النقدي دون غيره، فإن هذا المعيار قد امتد بحدود البيانات والمعلومات المحاسبية إلى التعامل في كل البيانات التي يمكن قياسها قياساً كمياً وانتاج كل المعلومات التي

يمكن قياسها كمياً، بصرف النظر عن إمكانية قياسها نقدياً. ورغم ذلك فما زالت المحاسبة المالية تعتمد بصفة مطلقة على المقياس النقدي دون غيره من المقاييس الكمية.

وتحدد هذه المعايير الأربعة الإطار العام لنظام القياس المحاسبي وأهدافه وأركانه والشروط اللازم توافرها في البيانات التي يتعامل معها، والمعلومات الناتجة عنه. ولما كانت وظائف المحاسبة لا تقتصر على القياس وإنما تتضمن أيضاً الاتصال، بمعنى توصيل البيانات والمعلومات الناتجة من القياس للراغبين فيها في الوقت الملائم وفي الصورة المناسبة وبالدلالة التي تتفق مع الحاجة إليها، فقد أوردت جمعية المحاسبة الأمريكية أيضاً مجموعة من المعايير التي تجدد الإطار العام لوظيفة الاتصال. ورغم أن الجمعية أطلقت عليها «إرشادات الاتصال» Communication guidelines تمييزاً لها عن معايير القياس الأربعة السابقة إلا أنها تعد من وجهة نظرنا في مرتبةالمعايير، ونتناولها بقليل من التفصيل فيما يلي:

ثانياً: معايير الاتصال:

أوردت الجمعية خمسة معايير للاتصال هي كما يلي:

أ - التوافق مع الإستخدامات المتوقعة

Appropriateness to expected use

ب - إظهار العلاقات الهامة

Disclosure of significant relationships

جـ - إظهار المعلومات البيئية.

Inclusion of environmental information

د - توحيد الممارسة في الوحدة المحاسبية وبين الوحدات المحاسبية.

Uniformity of Practice within and among entities

هـ - ثبات وتناسق أساليب الممارسة على مر الزمن.

Consistency of practice through time

أ - التوافق مع الاستخدامات المتوقعة:

ولهذا المعيار علاقة وثيقة بمعيار الصلاحية للهدف. ويستدعي هذا المعيار

وجود دائرة للاتصال المتبادل بين القائمين على النظام المحاسبي والراغبين في المعلومات المحاسبية، بحيث يتمكن المحاسب من التعرف على الإستخدامات المختلفة للبيانات والمعلومات المحاسبية، ويحدد على هذا الأساس الخصائص التي يجب توافرها فيها بحيث تتفق مع هذه الإستخدامات. كما يجب أن تكون عملية الإتصال المتبادل مستمرة بحيث يتمكن القائمون على النظام المحاسبي من معرفة ما يطرأ من تغيرات على إستخدامات البيانات والمعلومات المحاسبية ليتم تطويرها بحيث تظل في حالة توافق مستمر مع الاستخدامات المتغيرة.

وبرغم أن هذا الوضع المثالي يتوفر بدرجة مقبولة في بعض مجالات المحاسبة كمحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية إلا أنه لا يتوفر إلا في حدود ضيقه جداً في الممارسة العملية في مجال المحاسبة المالية. فالشكل التقليدي للحسابات الختامية والميزانية العمومية ظل كما هو عليه منذ فترة طويلة من الزمان، كما أن المحتوى من البيانات والمعلومات لم يتطور، ومازالت المفاهيم التقليدية تفرض سيطرتها. وقد أدت هذه الأوضاع إلى ظهور طبقة جديدة يطلق عليها «المحللون الماليون» تتركز مهامهم في تحليل وتنسيق البيانات والمعلومات التي تنتجها المحاسبة المالية ووضعها في الصورة التي تتفق مع الإستخدامات المرغوب فيها منها. وقد أدى ذلك إلى تشويش دائرة الإتصال المتبادل التي يستوجب الأمر وجودها بين القائمين على النظام المحاسبي والراغبين في المعلومات المحاسبية بوجود هذه الطبقة من الوسطاء، وهو الأمر الذي أدى بدوره إلى ارتفاع تكلفة الحصول المعلومات المحاسبية الصالحة للغرض المستهدف منها.

ب ـ إظهار العلاقات الهامة:

يمثل هذا المعيار أحد الخصائص الواجب توافرها في التقارير والقوائم المحاسبية، ويعني أن البيانات والمعلومات التي تتضمنها هذه التقارير والقوائم يجب أن تعكس بأقصى درجة ممكنة من الصدق والأمانة الموضوعية الأحداث والآثار التي يتم إعداد التقارير أو القوائم عنها، كما يجب تنسيق البيانات والمعلومات بالطريقة التي تظهر العلاقات الهامة بين مكوناتها المتعددة. ويعد هذا المعيار أحد مقاييس

قدرة البيانات والمعلومات المحاسبية على إظهار خصائص ومواصفات موضوع التقرير بحيث لا تتسبب في إتخاذ قرار خاطىء بشأنه. وعلى هذا الأساس فإن هذا المعيار يتطلب إظهار البيانات والمعلومات المحاسبية التي قد تؤثر في إتخاذ قرار معين بشأن الوحدة المحاسبية وتقرر العلاقات التي قد تكون قائمة بين جزئياتها. ويعتبر هذا المعيار أحد المقاييس الأساسية التي يستند إليها المراجع الخارجي في التحقق من مدى قدرة البيانات والمعلومات التي تظهرها القوائم والحسابات الختامية في المحاسبة المالية على إظهار حقيقة المركز المالي ونتيجة عمليات الوحدة المحاسبية.

جـ - إظهار المعلومات البيئية:

سبق أن أوضحنا أن المحاسبة تتعامل أساساً في البيانات التي يمكن التعبير عنها في صورة كمية لكي تنتج معلوماتاً، يمكن التعبير عنها في صورة كمية. وعرفنا أن التعبير الكمي في المحاسبة المالية بالذات يقوم على أساس القياس النقدي للعمليات التي تكون الوحدة المحاسبية طرفاً فيها، وقياس أثر هذه العمليات على نتيجة عمليات الوحدة ومركزها المالي. وقد لا تكفي المعلومات المحاسبية الناتجة عن ذلك بصدد تمكين المستخدم لها أو المستفيد منها في تفهم وتبرير أوضاع الوحدة المحاسبية كما تظهرها القوائم والتقارير المحاسبية دون التعرف على ظروف العمل التي أحاطت بها وأثرت في نشاطها خلال الفترة التي يتم إعداد التقارير عنها. فقد تظهر نتيجة عمليات المشروع عن سنة معينة خسائراً جسيمة نتيجة ظروف غير طبيعية لا يتوقع استمرارها في المستقبل ولا يمكن للمشروع التحكم فيها، فإذا لم يعرف قاريء التقارير المحاسبية هذه الحقيقة فقد يتخذ قراراً غير صحيح بشأن علاقته بالمشروع، ولذلك يتطلب هذا المعيار أن تظهر القوائم والتقارير المحاسبية كل المعلومات المتعلقة بالظروف المحيطة بالمشروع والمؤثرة في نشاطه بصورة ملموسة حتى تكتمل دلالة المعلومات التي تظهرها هذه التقارير والقوائم.

د - توحيد الممارسة في الوحدة المحاسبية وبين الوحدات المحاسبية:

ويطلق على هذا المعيار معيار التوحيد المحاسبي، والذي يتضمن توحيد

في تحقيق أهـداف المحاسبـة بحيث يصبح للبيـانات والمعلومـات المحاسبيـة دلالة موحدة. وهذا الأمر يعتبر ضرورياً حتى تتحقق أكبر فائدة من البيانات والمعلومات المحاسبية للمستفيدين منها. وقد جرى العرف في المحاسبة المالية على تعدد القواعد والإجراءات المحاسبيـة التي تتعلق بنفس الموضـوع وإختلاف دلالات المعلومـات التي تنتج عن كل منها، الأمر الذي قد يؤدي إلى تضليل قراء القوائم المالية في كثير من الأحيان. ولما كانت القوائم والتقارير المحاسبية تمثل رسائلاً تتضمن ملخصاً عن عمليات المشروع وتعكس نتيجة نشاطـه، فإنـه يلزم أن يكون لهـا دلالة معـروفة ومحـددة لا تختلف من مشروع إلى آخـر على حسب هـوى القائمـين عـلى النـظام المحاسبي فيه. وإلا لما استطاع المستثمر مثلاً أن يتخذ قراراً سليماً بشأن المفـاضلة بين المشروعات المختلفة لأغراض إستثمار أمواله، ولما استطاع المقـرض أن يتخذ قراراً محدداً بصدد إقراض مشروع معين دون مشـروع آخر. ورغم مـا للتوحيـد المحاسبي من أهمية بالغة في إضفاء صفة الدلالة الموحدة على البيانات والمعلومات المحاسبية، فإن الإتفاق عليه مازال مثار جدل شديد لن نتعرض لمناقشتـه في هذا المقام. ويكفي أن نعرف أنه في مجاله إلى الانتشار بقوة القانون، حماية للمستفيدين من المعلومات المحاسبية، وخاصة في الدول التي تتبع نظام التخـطيط الاقتصادي لموارها.

هـ ـ ثبات وتناسق أساليب الممارسة على مر الزمن:

ويتطلب هذا المعيار الثبات على الأسس والقواعـد والإجراءات المحـاسبية التي يتم إتباعها في الوحدة المحاسبية بمرور الزمن، حيث أن ذلك يسهل من عملية التتبع الزمني لمدى تقدم الوحدة في تحقيق أهدافها على أساس من المعلومات ذات الدلالة الموحدة. ولا يعني هذا المعيار عـدم إمكانيـة الخروج عن قـاعدة محـاسبية معينة كانت مفضلة في ظل ظروف معينـة إلى قاعـدة أخرى تعـد أفضل في ظـل ظروف أخرى. فهذا يعتبر من الأمور الممكنة والمرغوبة إذا كان الهدف يقتصر على الرغبة في زيادة منفعة المعلومات المحاسبية دون التضليل. ويجب في هذه الحالة أن تحتوي التقارير المالية ما يفيد بالخروج عن القاعـدة السابق إتبـاعها وتحـديدهـا،

ومبررات هذا الخروج، والقاعدة الجديدة التي يتم إتباعها في الوقت الحالي.

٥ ـ بعض الأعراف المحاسبية[١]:

تعد المعايير التي تعرضنا لها في البند السابق حديثة العهد ولم تحتل مكانتها في مجال الممارسة العملية بصورة ملموسة بعد كما سبق القول. فما زالت الممارسة العملية في المحاسبة المالية تسترشد ببعض القواعد المتعارف عليها بين المحاسبين تاريخياً، والتي لا ترقى في الواقع إلى مستوى المعايير، ولكنها أصبحت، بمرور الزمن، بمثابة أعراف تاريخية جامدة تحظى بالقبول العام في التطبيق المحاسبي. والواقع أن تمسك المحاسبين بهذه الأعراف، مثلها في ذلك مثل الافتراضات المحاسبية، يرجع أساساً إلى أنها تيسر وظيفة المحاسب، وتمكنه من التهرب من الحاجة إلى التغيير ليتلاءم مع احتياجات العصر إلى معلومات تتناسب مع إتخاذ القرارات المختلفة. وسوف نستعرض بعض أهم هذه الأعراف بإختصار، حيث سوف نضطر للإلتزام بها مسايرة للعرف في هذه المرحلة المبدئية من الدراسة، تاركين موضوع التأسيس العلمي لها والخروج عليها للمراحل المتقدمة.

أ ـ عرف التكلفة التاريخية: يلتزم القياس المحاسبي لعناصر الأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات تقليدياً بعرف التكلفة التاريخية. وهذا يعني أنه بصرف النظر عما يطرأ من تقلبات في القيمة الاقتصادية لأصول المشروع أو إلتزاماته، أو في القيمة الاقتصادية لعناصر المصروفات أو الإيرادات، فإنها تظهر في السجلات والقوائم والتقارير المحاسبية دوماً بتكلفتها الأصلية تاريخياً. فإذا اشترى المشروع آلة بمبلغ ١٠٠٠٠ جنية مثلاً في بداية السنة وأصبحت قيمة هذه الآلة في نهاية السنة ١٥٠٠٠ جنيه فإنها تظل تظهر في السجلات المحاسبية بتكلفتها التاريخية وقت الحصول عليها وهي ١٠٠٠٠ جنيه وتستنفد خدماتها على هذا

(١) يطلق عليها عادة المبادىء المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً وسوف يقتصر هنا على عرض ما يلزم من هذه المبادىء لهذه المرحلة المبدئية من الدراسة، تحت مسمى الأعراف. ونتناول هذا الموضوع تفصيلياً في المحاسبة المالية المتوسطة، وهي التي تلي هذه المرحلة المبدئية.

الأساس. ورغم تعرض هذا العرف إلى النقد الشديد حيث يمثل حجر عثرة في سبيل توفير الدلالة الاقتصادية للمعلومات المحاسبية، إلا أنه ما زال يحظى بالقبول العام في التطبيق المحاسبي في مجال المحاسبة المالية.

ويختلف هذا العرف من حيث المضمون عن إفتراض ثبات القوة الشرائية للنقود التي تمثل وحدة القياس الأساسية في المحاسبة المالية. ولا يعني تعديل البيانات المحاسبية للتقلبات في القوة الشرائية للنقود بإسقاط إفتراض ثباتها خروجاً على عرف التكلفة التاريخية، وإنما يعني قياس التكلفة التاريخية بوحدة قياس موحدة. أما الخروج على عرف التكلفة التاريخية فيقتضي قياس القيم الاقتصادية حتى لو كانت القوة الشرائية للنقود ثابتة.

ب ـ عرف تحقق الإيرادات محاسبياً: تدعو الحاجة إلى معلومات محاسبية للتوقف على نتائج نشاط المشروع ـ الذي يمثل الوحدة المحاسبية ـ إلى ضرورة القياس الدوري لنتائج عملياته. ويتم هذا القياس عن كل فترة من الفترات المحاسبية السابق تعريفها رغم إفتراض إستمرار عمليات المشروع. وتمثل الايرادات عن الفترة المحاسبية نتيجة تفاعل عمليات وأنشطة المشروع المختلفة من شراء وإنتاج وتسويق. وامتداد هذه الأنشطة على مدار حياة المشروع واستمرارها يؤدي إلى ضرورة وجود قاعدة يسترشد بها المحاسب بصدد تحديد الايرادات التي يمكن اعتبارها خاصة بفترة محاسبية معينة دون الفترات الأخرى. وهذه القاعدة العامة التي جرى العرف المحاسبي على إستخدامها هي تحقق الإيرادات محاسبياً عند إتمام عملية بيع السلعة أو الخدمة التي ينتجها أو يؤديها المشروع، وذلك بصرف النظر عن كون عملية البيع تمت نقداً أو بالأجل فيقتضي هذا العرف إذن أن تتحقق الإيرادات محاسبياً بتمام واقعة بيع السلعة أو الخدمة التي تنتجها الوحدة المحاسبية للغير. ويرتبط هذا العرف بعرف التكلفة التاريخية إرتباطاً وثيقاً كما سوف يتضح فيما بعد.

جـ ـ عرف المقابلة السليمة للإيرادات بالمصروفات: تتطلب عملية تحديد

نتائج عمليات المشروع من أرباح أو خسائر ضرورة مقارنة الإيـرادات التي يحصل عليها المشروع خلال الفترة المحاسبية، والتي تتحقق محاسبياً طبقاً لعـرف التحقق بالمصروفات التي تمت التضحية بها أو التكاليف التي تم استنفادها في سبيل الحصول على تلك الايرادات. وهذا يستدعي ضرورة تتبع علاقة السببية بين الايرادات وما يلزم لتحققها من مصروفات بصرف النظر عن توقيت سداد تلك المصروفات. فما دامت المصروفات والتكاليف المستنفدة تـرتبط بالإيـرادات المحققة محـاسبياً لفتـرة محاسبية معينة فيجب أن تتحمل هذه الفترة بتلك المصروفات والتكاليف، وهو ما يطلق عليه عرف المقابلة السليمة للإيـرادات بالمصروفـات. وسوف تتضـح آثار تطبيق هذه القاعدة فيما بعد في شأن معالجة العمليات المستمرة.

د ـ عرف التحفظ: أو الحيطة والحذر: يرتبط تـطبيق هذا العـرف إرتباطـاً وثيقـاً بالأعـراف السابقـة في التطبيق العمـلي، كما أنـه يبـررعلى أسـاس إفـتراض إستمـرار الوحـدة المحاسبيـة وضرورة إظهـار نتائـج عملياتهـا على فتـرات دورية متقاربة. فالقياس القاطع والدقيق لنتائج عمليات المشروع يتطلب الانتـظار حتى نهاية هذه العمليات، بما يؤدي إلى أن القياس الفتري لهذه النتائج يكون في أفضل صـورة تقريبيـاً. ويتضمن عرف التحفظ مـراعاة الحيـطة والحـذر عنـد القيـاس الفتري لنتائج عمليات المشروع ويعني أن يأخذ في الحسبان كل الخسائر المحتملة وتستبعد كل الأربـاح المحتملة والتي لم تتحقق بعد بصـدد قياس هـذه النتائـج. ويوجه لهذا العرف الكثير من النقد على اعتبار أنـه يفتقر لـلأساس العلمي مثله في ذلك مثل عرف التكلفة التاريخية. كما أنه يتعارض مع عرفي التكلفة التاريخية والمقابلة السليمة للإيرادات بالمصروفات فيما يتم تطبيقها بصدده من بنود.

هـ ـ عرف الموضوعية:

ويعني ضرورة الالتزام في كل الأحـوال بقيام دليـل موضـوعي على وجـود عمليات تامة ومنجزة مؤيدة بالمستندات حتى يمكن التعامل معها محاسبياً. ويعتبر هذا العرف من السواند الرئيسية لعرف التكلفة التاريخية وعرف تحقق الايرادات محـاسبياً بتـمام واقعة البيـع للغير. ويختلف هـذا العرف من حيث المضمـون عن

معيار الالتزام بالموضوعية الذي يمكن في ظله الخروج على عرف التكلفة التاريخية وتحقق الايرادات محاسبياً بتمام واقعه للبيع.

و - خلاصة: تعرضنا في هذا الفصل إلى تعريف بعض المصطلحات المحاسبية الهامة، ثم أوضحنا الافتراضات التي تقوم المحاسبة المالية عليها، وانتقلنا إلى المعايير والمنطلقات التي يجب على المحاسب الاسترشاد بها إذا كان للمحاسبة أن تؤدي وظائفها الخاصة بالقياس والاتصال على الوجه الأكمل. ومراعاة منا لما جرى عليه العرف المحاسبي التقليدي في المحاسبة المالية، وإعترافاً بأن المعايير والمنطلقات التي تبنيناها لم ينتشر تطبيقها بعد عملاً بحيث يمكن القول أنها أصبحت تحظى بالقبول العام في التطبيق العملي والممارسة المحاسبية وجدنا أنه من الضروري إستعراض بعض القواعد المحاسبية المتعارف عليها والتي تعد من وجهة نظر بعض الكتاب بمثابة معتقدات عرفية. وقد إستعرضنا هذه القواعد دون جدال فيها تاركين هذا الموضوع لدراسات متقدمة. وتجدر الإشارة هنا إلى أن ما أطلقنا عليه الإفتراضات المحاسبية يعتبر من وجهة نظر العديد من الكتاب بمثابة قواعد عرفية شأنها شأن القواعد الأخرى، كما يطلق عليها عادةً المبادىء المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.!

أسئلة الفصل الثالث

السؤال الأول:

برز خطأ أو صواب كل من العبارات التالية فيما لا يزيد عن ثلاثة سطور لكل عبارة.

أ - ترتبط الفترة المحاسبية بحياة المشروع وبذلك فهي متغيرة بتغير الأجل الذي يستمر المشروع إليه.

ب - يعد من الأصول كل ما يقع في حيازة المشروع من أشياء مادية ملموسة لها قيمة في ذاتها.

جـ - تمثل الخصوم التزامات على المشروع يلزم ردها لمستحقيها في تاريخ لاحق رغم استمرار المشروع.

د - الميزانية هي قائمة بالأصول والخصوم التي وجدت لدى المشروع خلال الفترة المحاسبية.

هـ - الإيرادات هي التدفقات النقدية الواردة للمشروع نتيجة بيعه للسلع والخدمات.

و - التكلفة هي تضحية في سبيل الحصول على أصل بينما المصروف هي كل التدفقات النقدية الخارجة من المشروع بخلاف ثمن الأصول.

ز - يلتزم المحاسب بتطبيق الافتراضات المحاسبية عملاً بينما المعتقدات والقواعد العرفية فهي مجرد إرشادات لا يتم تطبيقها عملاً بذاتها.

حـ - تتحقق الإيرادات محاسبياً عند تمام واقعة إنتاج السلعة أو أداء الخدمة.

ط - تعد قاعدة الحيطة والحذر مكملة ورئيسية لإمكانية تطبيق قاعدة المقابلة السليمة للإيرادات بالمصروفات.

ي - لا شك في أن المقابلة السليمة للإيرادات بالمصروفات تستدعي الإلتزام بقاعدة التكلفة التاريخية.

السؤال الثاني:

استكمل العبارات التالية بما يؤدي إلى تحقق الدلالة المقصودة منها.

أ - تقوم المحاسبة بإظهار نتيجة عمليات المشروع التي تمت. . . . . زمنية معينة.
ب - أساس التفرقة بين الأصول الثابتة والمتداولة هي درجة. . . . أو قابليتها للتحول إلى. . . . . خلال فترة زمنية قصيرة.
جـ - الإيرادات هي أساساً محصلة بيع ما ينتجه المشروع من. . . . و. . . . عند تمام واقعة. . . . .
د - يؤدي إفتراض ثبات القوة الشرائية للنقود، مع عدم ثباتها عملاً إلى عدم دقة. . . . المحاسبية لعدم قابلية البيانات التي تنبني عليها. . . . الرياضي.
هـ - تكون المعلومات المحاسبية صالحة للغرض المستهدف منها إذا ارتبطت. . . . . المراد تحقيقه.
و - الموضوعية في التطبيق والممارسة المحاسبية هي إمكان الاستناد إلى. . . . . للبيانات والمعلومات.
ز - القياس النقدي هو القياس الكمي المقصود في المحاسبة المالية بصرف النظر عما يصيب. . . . . من تغيرات.
حـ - يؤدي التوحيد المحاسبي إلى توافر. . . . . في المعلومات المحاسبية، بحيث يمكن المقارنة بين المشروعات المختلفة.

السؤال الثالث:

اختر الاجابة الصحيحة من الاجابات المعطاة لكل حالة من الحالات التالية:

١ - الوحدة المحاسبية هي كيان صوري يفترض وجوده لأغراض:
أ - الحساب المنظم لآثار الوقائع والأحداث الاقتصادية التي تؤثر في ثروتها وإلتزاماتها وحقوق الملاك فيها.

ب ـ التمييز بين ما يخصها ويتعلق بها من معاملات للأغراض المحاسبية.
جـ توفير إمكانية إجراء العمليات المحاسبية الخاصة بها بطريقة مفيدة.
د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء مما تقدم.

٢ ـ يمكن إفتراض الفترة المحاسبية من:
أ ـ تسهيل الاجراءات المحاسبية وتبسيط عمل المحاسب:
ب ـ إظهار نتائج عمليات الوحدة المحاسبية وكذلك مركزها المالي على فترات متقاربة تزيد من فائدة المعلومات المحاسبية في التعرف على مدى نجاحها وإمكانية استمرارها.
جـ ـ قيام الوحدة المحاسبية بتحقيق كل أهدافها واستخدام كل مواردها خلالها.
د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء مما تقدم.

٣ ـ الأصول هي:
أ ـ أشياء نافعة تقع في حيازة الوحدة المحاسبية وتمكنها من مزاولة نشاطها.
ب ـ قد تكون طويلة الأجل يتم الحصول عليها لأغراض استخدامها أو قصيرة الأجل يمكن تحويلها إلى نقدية في فترة قصيرة نسبياً.
جـ ـ قد تكون نقدية، أو تمثل حقوقاً نقدية، كما قد تكون غير نقدية بمعنى وجود كيان عيني لها ووجود قيمة إقتصادية ذاتية كامنة فيها.
د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء مما تقدم.

٤ ـ الخصوم هي:
أ ـ حقوق الغير بما فيهم ملاك الوحدة المحاسبية في الأصول التي تقع في حيازتها.
ب ـ تمثل حقوق الملكية جزءاً من الخصوم وهي تعادل ما يساهم به الملاك في هذه الأصول من ممتلكاتهم الخاصة أو من أنصبتهم في

الأرباح التي يعاد استثمارها في الوحدة المحاسبية.
جـ ـ تمثل الالتزامات جزءاً من الخصوم يمثل حقوق غير الملاك في أصول الوحدة المحاسبية.
د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء مما تقدم.

٥ ـ الميزانية العمومية هي كشف بأصول الوحدة المحاسبية وخصومها في لحظة زمنية معينة حيث:
أ ـ يتم إعداده عن كل فترة محاسبية بصفة مستقلة.
ب ـ يستهدف إظهار قدرة الوحدة المحاسبية على الاستمرار في المستقبل وقدرتها على الوفاء بالتزاماتها.
جـ ـ يستهدف التأكد من تحقق توازن الأصول مع الخصوم.
د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء مما تقدم.

٦ ـ الايرادات هي:
أ ـ ما يحصل عليه المشروع أو الوحدة المحاسبية من الغير أو ما يقوم له من حقوق قبل الغير نتيجة بيع ما ينتجه من سلع أو ما يوفره من خدمات لهؤلاء الغير.
ب ـ الزيادة التي تطرأ على أصول الوحدة المحاسبية خلال الفترة المحاسبية نتيجة تبادل السلع والخدمات التي تنتجها مع الغير.
جـ ـ الجانب الإيجابي من نتائج عمليات الوحدة المحاسبية والذي يؤدي بزيادته إلى زيادة الأرباح وبنقصه إلى نقص الأرباح أو تحقيق الخسائر.
د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء مما تقدم.

٧ ـ التكلفة تتضمن:
أ ـ كل التضحيات الاقتصادية (فقدان أشياء ذات قيمة اقتصادية) في سبيل الحصول على أصول غير نقدية.
ب ـ من المنطقي أن تشتمل التكلفة الخاصة بأصل معين على ثمن الشراء

وتكاليف النقل وكل ما يلزم لوضع الأصل في حالة صالحة للاستخدام في مقر عمل الوحدة المحاسبية.

جـ- يمكن أن تكون التضحيات في صورة أصول نقدية أو في صورة إلتزامات للغير أو كلاهما.

د - كل ما تقدم ، هـ- لا شيء مما تقدم.

٨- تتضمن المصروفات:

أ - خدمات الأصول الثابتة التي تستنفد في سبيل الحصول على الايرادات.

ب- تكلفة ما يتم بيعه من بضاعة يكون قد تم شرائها للاتجار فيها.

جـ- النقدية التي تسدد للعاملين مقابل خدماتهم التي ساهمت في تحقيق الايرادات أو ما يكون مستحقاً لهم نتيجة هذه المساهمة.

د - كل ما تقدم ، هـ- لا شيء مما تقدم.

٩- الربح أو الخسارة:

أ - هو ما يترتب على مقارنة إيرادات فترة محاسبية معينة بمصروفات نفس الفترة.

ب- يطلق على المقارنة التي تؤدي إلى التعرف على الربح أو الخسارة مقابلة إيرادات الفترة بما يخصها من مصروفات.

جـ- عادة ما يتم التعرف على الربح أو الخسارة بعد إعداد الحساب الختامي عن الفترة.

د - كل ما تقدم ، هـ- لا شيء مما تقدم.

١٠- يعتبر إفتراض استمرار الوحدة المحاسبية في عملياتها مبرراً قوياً:

أ - لافتراض ثبات القوة الشرائية للنقود.

ب- لعرف الالتزام بالتكلفة التاريخية، ولضرورة قيام الفترات المحاسبية

جـ- لضمان صلاحية المعلومات المحاسبية للغرض المستهدف منها.

د - كل ما تقدم ، هـ- لا شيء مما تقدم.

١١ ـ يؤدي إفتراض ثبات القوة الشرائية للنقود إلى:
أ ـ تيسير الأعمال والاجراءات المحاسبية.
ب ـ زيادة منفعة المعلومات المحاسبية.
جـ ـ توفير قابلية التجميع الرياض للقيم المحاسبية غير المتماثلة.
د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء مما تقدم.

١٢ ـ تمثل معايير القياس والاتصال المحاسبي:
أ ـ ما يتم الالتزام به فعلاً من أصول ومبادىء وما يلزم توفيره من خصائص عند توفير المعلومات المحاسبية في الممارسة العملية.
ب ـ المبادىء المجاسبية المقبولة قبولاً عاماً.
جـ ـ أصول ومبادىء وخصائص يستهدف الالتزام بها عملاً ولكن الالتزام بها لم يحز صفة القبول العام بعد.
د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء مما تقدم.

١٣ ـ يمثل عرف التكلفة التاريخية حجر عثرة في سبيل توفير الدلالة الاقتصادية للمعلومات المحاسبية لأنه:
أ ـ يؤدي إلى قيام المحاسب بتجميع قيم غير متجانسة فيصبح المجموع منعدم الدلالة كلية.
ب ـ يؤدي إلى عدم القياس الدقيق لمصروفات كل فترة من الفترات المحاسبية فيما يختص بخدمات الأصول المستنفدة أو التكلفة الاقتصادية للأصول المستخدمة.
جـ ـ يؤدي إلى مفارقات كبيرة في القيمة الاقتصادية الحاضرة لما يقع في حوزة الوحدة المحاسبية من أصول وتكلفة هذه الأصول، ومن ثم في إمكانية الحكم على كفاءة الوحدة في استخدام واستغلال هذه الأصول.
د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء مما تقدم.

١٤ ـ يقتضى عرف تحقق الايرادات محاسبياً:
أ ـ أن يتم الاعتراف بالايرادات عند إنجاز الوقائع والعمليات المؤدية لانتاج السلعة.
ب ـ أن يتم الاعتراف بالايرادات عندما يتم بيع السلعة أو الخدمة ويتم تحصيل قيمتها نقداً.
جـ ـ أن يتم الاعتراف بالايرادات عندما يتم بيع السلعة أو الخدمة بصرف النظر عن تحصيل القيمة.
د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء مما تقدم.

١٥ ـ يؤدي الالتزام بعرف التحفظ إلى:
أ ـ عدم الالتزام بعرف التكلفة التاريخية.
ب ـ عدم الالتزام بعرف المقابلة السليمة للإيرادات بالمصروفات.
جـ ـ الاحتياط للخسائر المتوقعة وعدم الأخذ في الاعتبار الأرباح المحتملة.
د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء مما تقدم.

الباب الثاني

في الدورة المحاسبية والوظائف المبدئية للمحاسبة المالية

مقدمـــة :

يتناول هذا الباب توضيح الاجراءات المحاسبية الرئيسية وترسيخ المفـاهيم المحاسبية الأساسية. ويتكون الباب من أربعة فصول رئيسية يتناول الأول منها وهو الرابع في تسلســل الكتاب، قـاعدة القيـد المزدوج وتقسيم عمليـات المشروع الى عمليات تتعلق بنتائج الأعمال وأخرى تتعلق بالأصول والخصوم وذلك عن طريق معادلة الميزانية. فيتناول الفصل الصور الرئيسية لمعادلة الميزانية، ثم توضيح كيفية تـأثر هـذه المعادلـة بالعمليـات المختلفة التي يقـوم بها المشـروع بما فيهـا عمليات الايرادات والمصروفات. وينتقل الموضوع بعد ذلك لتفاصيل حسـابات الأصـول والخصوم وأقسامها، ويعرض نموذجاً لقائمة المركز المالي أو الميزانية العمومية ويبرز بعض استخداماتها، ثم يلي بعد ذلك تفاصيل حسابات الايـرادات والمصروفـات ويعرض نموذجـاً مبسطاً للحسـاب الختامي، ثم ينتهي الفصـل بخلاصـة لبعض القواعد العامة التي تفيد في تحليل أثر العمليات المختلفة على حسـابات الأصـول والخصوم والايرادات والمصروفات.

أما الفصل الثاني من هذا الباب وهو الخامس في تسلسل الكتاب، فيتناول الاثبات الدفتري والترحيل وموازنة الحسابـات. وقد أوضـح هذا الفصـل مفهوم الحسابات والعلاقة بينها وبين مبدأ القيد المزدوج ومعادلة الميزانية. كما أوضح فكرة المـدين والدائن وعـلاقتها بـزيادة ونقص الحسـابات المـدينة بـطبيعتها أو الـدائنة بطبيعتها، ثم تناول الفصل بعد ذلك توضيح مفهوم الايرادات والمصروفات وبيان الاجراءات المحاسبية المتعلقة بها، وعلاقـة هذه الحسـابات بـالحسـاب الختـامي. وينتقل الموضوع بعد ذلك لتوضيح الهيكل الرئيسي للنظام المحاسبي، حيث يتناول

دليل الحسابات ودفاتر الأستاذ وقواعد الاثبات وعلاقتها بمبدأ القيد المزدوج، وتحليل أرصدة العمليات لاستبيان آثارها على الحسابات المختلفة، وترصيد الحسابات في نهاية الفترة، وعلاقة أرصدة الحسابات ببعضها البعض، وكيفية اعداد ميزان المراجعة وفوائده وأهدافه. ثم انتقل الموضوع لشرح ميكانيكية القيد المزدوج وتصميم واستخدام دفتر اليومية العامة، والترحيل من اليومية لحسابات الأستاذ. ثم تناول موضوع الفصل بعد ذلك أخطاء ميزان المراجعة وقيود الاقفال، وانتهى الفصل بخلاصة مختصرة لملخص الدورة المحاسبية.

ويتناول الفصل الثالث (السادس في تسلسل الكتاب) المعالجة المحاسبية للعمليات المستمرة وتسوية الحسابات في تبسيط شديد استكمالاً لأركان الدورة المحاسبية، حيث يعاد شرح هذا الموضوع تفصيلاً في الباب الرابع. ويتناول الفصل التسويات المتعلقة بتحول الأصول إلى مصروفات، والمصروفات المستحقة والايرادات المستحقة، والايرادات المقدمة، ثم يعرض كيفية الاستعانة بورقة العمل لاجراء التسويات وإجراء عمليات الاقفال واعداد الحسابات الختامية والميزانية.

أما الفصل الرابع والأخير من هذا الباب (السابع في تسلسل الكتاب) فيتناول ملخص للدورة المحاسبية في صورة متكاملة عن طريق الاستعانة بمثال توضيحي.

الفصل الرابع

في المعادلة المحاسبية الرئيسية

١ ـ مقدمـة •

سبق أن ذكرنا أن الموارد المملوكة للوحدة المحاسبية يطلق عليها الأصول، وأن الالتزامات والحقوق في هذه الموارد يطلق عليها الخصوم. وحيث أننا افترضنا أن الوحدة المحاسبية لها شخصية معنوية مستقلة عن ملاكها فهذا يعني أن الأصول المتاحة لها لاستخدامها، والتي تعد فرضاً مملوكة لها، يقابلها التزام الوحدة قبل من أتاح لها هذه الأصول بقيمتها. وبالتالي فإن الأصول تتساوى دائماً مع الخصـوم. وبمعنى آخر يمكن التعبير عن ذلك في صورة معادلة كالآتي:

الأصول = الخصوم

وذلك لأية وحدة محاسبية. ويطلق على هذه المعـادلة معـادلة الميـزانية، أي معادلة الميزانية العمومية، والتي سبق تعـريفها بـأنها قائمـة تظهـر أصول الـوحدة المحاسبية ومكوناتها ومقدارها وخصوم الوحدة ومكوناتها ومقدارها في تاريخ معين.

وقد سبق أن أوضحنا أيضاً أن الأصول والتي تمثل الأشياء ذات القيمة التي تمتلكها الوحدة المحاسبية، يمكن أن تكون في صورة موارد طويلة الأجل كالأراضي والمباني والآلات والمعدات ويطلق عليها **الأصول الثابتـة**؛ كما يمكن أن تكـون في صـورة نقديـة أو يمكن تحويلهـا إلى نقديـة في فترة قصيـرة كمخزون البضـاعـة، والحقوق المالية للوحدة قبل الغير والنقدية السائلة في خزائن الوحدة وفي أرصدتها في البنوك، ويطلق عليها **الأصول المتـداولة**. كـما أن الخصوم تتكـون من قسمين إحداهما يمثل حقوق الملاك والآخر يمثل التزامات الوحدة للغير، ويطلق على الأول

حقوق الملكية ويطلق على الثاني الالتزامات. وبالتالي يمكن وضع معادلة الميزانية في الصورة التالية:

الأصول = حقوق الملكية + الالتزامات

ولا بد أن تتحقق صحة المعادلة بصفة دائمة، ذلك لأن كل من الجانبين يعكس في واقع الأمر وجهة نظر مختلفة لنفس الشيء، فالأصول ما هي إلا قائمة بمقدار الأشياء التي تمتلكها الوحدة المحاسبية، كما أن الخصوم تظهر لنا كيف أتيح للوحدة إمكانية تمويل الحصول على هذه الأصول سواء عن طريق الملاك أو عن طريق الأقتراض، ومقدار مساهمة كل من المجموعتين في توفير الموارد اللازمة للحصول على هذه الأصول. ومن ثم فإذا عرفنا مقدار الأصول ومقدار التزامات الوحدة لغير الملاك لعرفنا حقوق الملكية كالآتي:

الأصول - الالتزامات = حقوق الملكية

ورغم أن ممتلكات المشروع من أصول مختلفة قد تتغير من لحظة زمنية إلى أخرى، كما أن الخصوم قد تتغير أيضاً فإن تعادل هذه المعادلة لا بد وأن يتحقق في كل الأحوال. هذا وسوف نتولى توضيح ذلك في هذا الفصل.

٢ ـ تكوين المشروع والحصول على الأصول:

عندما يتكون المشروع الذي يعتبر وحدة محاسبية فإنه لا بد وأن يبدأ عملياته بالحصول على رأس المال الذي يكفل له بداية مزاولة نشاطه من ملاكه. وقد يكون المشروع ملكاً لفرد واحد أو لعدد محدود من الأفراد أو لعدد كبير جداً من الأفراد، ورغم ذلك فالإجراءات المحاسبية الأساسية لا تختلف كثيراً في كل من هذه الأحوال. ويحصل المشروع على رأس المال غالباً في صورة نقدية وتصبح النقدية هي أصول المشروع ويصبح رأس المال الذي هو أحد بنود حقوق الملكية هو خصوم المشروع في تلك اللحظة، ولا بد من تساويهما.

فإذا تكونت منشأة التجارة الحديثة مثلاً في أول يناير ١٩٨٥ برأس مال قدره ١٠٠٠٠٠ جنيه تم سداده في نفس اليوم (أي قام المالك أو الملاك بدفعة للمنشأة

التي قد تحتفظ به في خزائنها أو تودعه في حساب لها باسمها في البنك) فإن معادلة الميزانية تصبح كالآتي:

الأصول	=	حقوق الملكية	+ الالتزامات

(١٠٠٠٠٠ جنيه نقدية) = (١٠٠٠٠٠ جنيه رأس المال) + (صفر).

ويلاحظ أن رأس المال من حقوق الملكية ومن ثم لا يظهر في الالتزامات، كما أن النقدية تعد من أصول المنشأة أو المشروع (الوحدة المحاسبية) من وجهة نظرها. ويلاحظ أيضاً أن مصدر الحصول على الأصول في هذه الحالة هو مساهمة المالك أو الملاك.

ولنفرض أنه في اليوم التالي قامت المنشأة بالحصول على قرض من أحد البنوك مقابل توقيع عقد القرض والالتزام بالسداد في تاريخ لاحق وكان مبلغ القرض ٣٥٠٠٠ جنيه. (لاحظ أن المنشأة لا تقوم بالتوقيع بصفتها المعنوية وإنما يقوم بمزاولة هذه العمليات باسمها المسؤول أو المسؤولين عن إدارتها) وتصبح معادلة الميزانية في هذه الحالة كالآتي:

الأصول	=	حقوق الملكية	+	الالتزامات

(١٣٥٠٠٠ جنيه نقدية) = (١٠٠٠٠٠ جنيه رأس المال).

(+٣٥٠٠٠ قرض من البنك)

ويلاحظ أن مقدار النقدية قد زاد بمبلغ القرض وهي من أصول المنشأة، كما أن المنشأة أصبحت مدينة للبنك بما أدى إلى زيادة التزاماتها به. وقد زاد جانبي معادلة الميزانية بنفس المقدار وبالتالي فهي ما زالت في حالة توازن.

ولنفرض أن المنشأة قامت بعد ذلك بالحصول على الأصول التالية مقابل سداد قيمتها نقداً.

شراء مبنى لمزاولة أعمالها كلفها	٢٠٠٠٠ جنيه
شراء أثاث وتركيبات لتجهيز المبنى كلفها	٣٠٠٠٠ جنيه
شراء سيارات نقل كلفتها	٢٥٥٠٠ جنيه
المجموع	٧٥٥٠٠ جنيه

فيلاحظ أن هذه العمليات لا تؤثر على جانبي معادلة الميزانية، وإنما يقتصر أثرها على تغيير تشكيلة الأصول المملوكة للمنشأة باحلال هذه الأصول الجديدة محل النقدية التي نقصت بنفس المقدار سداداً لثمن الأصول. وتصبح معادلة الميزانية في هذه الحالة كالآتي:

الأصول		=	حقوق الملكية		+	الالتزامات	
جنيه			جنيه			جنيه	
٢٠٠٠٠	مباني						
٣٠٠٠٠	أثاث وتركيبات						
٢٥٥٠٠	سيارات نقل						
٥٩٥٠٠	نقدية		١٠٠٠٠٠	رأس المال		٣٥٠٠٠	قرض البنك
١٣٥٠٠٠		=	١٠٠٠٠٠		+	٣٥٠٠٠	

فقد خصمت قيمة الأصول المشتراة ومجموعها ٧٥٥٠٠ جنيه من النقدية التي كانت متوفرة من رأس المال والقرض وهي ١٣٥٠٠٠ جنيه ليبقى في النقدية ٥٩٥٠٠ جنيه.

ولنفرض أن المنشأة قامت بعد ذلك بشراء أثاث وتركيبات إضافية بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه ولكنها لم تقم بسداد القيمة نقداً وإنما اتفقت مع البائع على سداد القيمة بعد شهر من تاريخه. فكيف يكون الأثر على معادلة الميزانية؟

لا شك أن أصول المنشأة من الأثاث والتركيبات سوف تزداد بهذا المقدار؛ كما أن التزاماتها للغير سوف تزداد بالقيمة أيضاً. وتكون معادلة الميزانية في هذه الحالة كالآتي:

الأصول		=	حقوق الملكية		+	الالتزامات	
جنيه			جنيه			جنيه	
٢٠٠٠٠	مباني						
٥٥٠٠٠	أثاث وتركيبات						
٢٥٥٠٠	سيارات نقل					٣٥٠٠٠	قرض البنك
٥٩٥٠٠	نقدية		١٠٠٠٠٠	رأس المال		٢٥٠٠٠	دائنون
١٦٠٠٠٠		=	١٠٠٠٠٠		+	٦٠٠٠٠	

ويلاحظ أن كل بنود الأصول ما زالت كما كانت عليه في الوضع السابق فيما عدا الأثاث والتركيبات الذي زادت قيمته بمقدار ٢٥٠٠٠ جنيه، وقد زادت التزامات المنشأة بمقدار ٢٥٠٠٠ جنيه أيضاً تمثل مديونياتها قبل بائع الأثاث ومن ثم أطلقنا عليها اصطلاح «دائنون».

وتكفي الأمثلة السابقة لتوضيح أن فكرة الحصول على الأصول يتم **إما عن طريق حقوق الملكية أو عن طريق الالتزامات للغير**، ومن ثم يصبح من الضروري توازن أو تساوي الأصول في مجموعها وباختلاف أنواعها مع الخصوم في مجموعها وسواء كانت تتمثل في حقوق ملكية أو في التزامات.

ولا تخرج معادلة الميزانية في هذا المضمار عن كونها صورة معينة من صور **الميزانية العمومية** التي تظهر أصول وخصوم المشروع في تاريخ معين. فلو رغبنا في تصوير ميزانية منشأة التجارة الحديثة بعد العملية الأخيرة ولنفترض أنها تمت في ١٩٨٥/١/٧ فتكون الميزانية بالشكل الآتي:

منشأة التجارة الحديثة

الأصول	الميزانية العمومية في ١٩٨٥/١/٧		الخصوم
جنيه		جنيه	
			حقوق الملكية
٢٠٠٠٠	مباني		
٥٥٠٠٠	أثاث وتركيبات	١٠٠٠٠٠	رأس المال
٢٥٠٠٠	سيارات نقل		الالتزامات
٥٩٠٠٠	نقدية	٣٥٠٠٠	قرض البنك
		٢٥٠٠٠	دائنون
١٦٠٠٠٠		١٦٠٠٠٠	

٣ ـ عمليات الايرادات والمصروفات:

لا يتكون المشروع لمجرد الرغبة في الحصول على الأصول عن طريق الحصول على رأس المال أو عقد الالتزامات للغير. فالمشروع يتكون في العادة لاستخدام الأصول المتاحة له بصرف النظر عن مصدرها لإنتاج السلع وأداء الخدمات التي تمكنه من زيادة هذه الأصول عن طريق تحقيق الأرباح. فعندما يزاول المشروع نشاطه بتأدية خدماته لعملائه أو بيع منتجاته لهم فهو يحصل منهم على أصول أخرى ينتظر أن تزيد في قيمتها عن تكلفة الخدمات المبذولة لهم أو تكلفة السلعة المباعة لهم. **ويمثل تدفق الأصول الوارد من العملاء نتيجة أداء الخدمات أو بيع السلع ما سبق أن أطلقنا عليه إيرادات المشروع**. فإذا كانت الايرادات تزيد عن **تكلفة السلع والخدمات** التي حصل عليها العملاء من المشروع فإن الزيادة تمثل أرباحاً للمشروع وتؤدي إلى زيادة أصوله بنفس المقدار. أما إذا حدث العكس وكانت الايرادات تقل عن هذه التكلفة التي أصبحت في حكم المصروفات فإن الفرق يمثل خسائراً للمشروع ويؤدي إلى نقص أصوله بنفس المقدار. وتمثل الأرباح والخسائر أحد عناصر حقوق الملكية ومن ثم تؤثر عليها بالتبعية. فتؤدي الأرباح إلى زيادة حقوق الملكية كما تؤدي الخسائر إلى انتقاصها.

وتقوم بعض المشروعات بأداء خدمات لعملائها كما يقوم البعض الآخر بشراء السلع المختلفة لأغراض إعادة بيعها، ويقوم البعض الثالث بتصنيع السلع المختلفة وبيعها. ويطلق على النوع الأول المشروعات الخدمية أو المهنية ويطلق على النوع الثاني المشروعات التجارية، أما النوع الثالث فيعرف بالمشروعات الصناعية، وسنقتصر في المعالجة المحاسبية في هذا الباب على المشروعات الخدمية والتجارية.

ولنفرض أن منشأة التجارة الحديثة تقوم بأداء خدمات صيانة الأجهزة الكهربائية بالإضافة إلى الاتجار فيها. وإنها قامت بأداء خدمات لعملائها بلغت قيمتها ١١٥٠٠ جنيه سددها العملاء نقداً. لا شك في أن هذا المبلغ سوف يؤدي إلى زيادة حقوق الملكية بنفس المقدار أيضاً. ومع مراعاة أن هذا المبلغ يمثل إيرادات للمنشأة والذي لا شك سوف يقابله مصروفات لم نقم بتحديدها بعد، فإن معادلة الميزانية يمكن أن تمتد لتغطي عمليات الايرادات والمصروفات، ويطلق عليها في هذه الحالة المعادلة المحاسبية أو **معادلة ميزان المراجعة** كما سوف يتضح فيما بعد. وهي في هذه الصورة تتخذ الصيغة الآتية:

الأصول + المصروفات = الخصوم + الايرادات.

غير أنه لما كانت الايرادات مخصوماً منها المصروفات تمثل الأرباح أو الخسائر، والتي تعتبر أحد بنود حقوق الملكية فإن المعادلة السابقة يمكن إعادة صياغتها لتصبح من جديد معادلة ميزانية كالآتي:

الأصول = الخصوم + الايرادات - المصروفات

= رأس المال + الالتزامات + الأرباح (المحجوزة)

= حقوق الملكية + الالتزامات

حيث تشتمل حقوق الملكية في هذه الحالة على رأس المال والفرق بين الايرادات والمصروفات. وعلى هذا الأساس يمكن إظهار أثر العملية السابقة على معادلة الميزانية الخاصة بمنشأة التجارة الحديثة على الوجه التالي:

الأصول		= حقوق الملكية		+ الالتزامات	
جنيه		جنيه		جنيه	
٢٠٠٠٠	مباني				
٥٥٠٠٠	أثاث وتركيبات	١٠٠٠٠٠	رأس المال		
٢٥٥٠٠	سيارات نقل	١١٥٠٠	أرباح محجوزة	٣٥٠٠٠	قرض البنك
٧١٠٠٠	نقدية		(خدمات مباعة)	٢٥٠٠٠	دائنون
١٧١٥٠٠	=	١١١٥٠٠	+	٦٠٠٠٠	

ويلاحظ أن الزيادة في حقوق الملكية ظهرت في بند مستقل أطلقنا عليه «الأرباح المحجوزة»، وهو الاصطلاح المحاسبي الذي سوف نستخدمه للتعبير عن الفرق بين الايرادات والمصروفات، والتي لا يتم التصرف فيها حتى تاريخ إعداد الميزانية، والواقع أن الأرباح المحجوزة في هذا المثال تمثل قيمة الايرادات الناتجة عن بيع الخدمات والتي لم تقابلها مصروفات بعد.

ولنفترض الآن أن المنشأة أدت خدمات أخرى لعملائها قيمتها ٩٥٠٠ جنيه لم تحصل على قيمتها منهم بعد. فما هو أثر هذه العملية على معادلة الميزانية؟ لا شك في أن قيمة الخدمات تمثل إيراداتاً وسوف تؤثر على **حقوق الملكية بالزيادة**، ولكن قيمتها لم يتم تحصيلها بعد ومن ثم **فهي ديناً قبل العملاء للمنشأة وتعد من الأصول**. وعلى هذا الأساس يكون **أثر هذه العملية على معادلة الميزانية** كالآتي:

الأصول		= حقوق الملكية		+ الالتزامات	
جنيه		جنيه		جنيه	
٢٠٠٠٠	مباني				
٥٥٠٠٠	أثاث وتركيبات				
٢٥٥٠٠	سيارات نقل	١٠٠٠٠٠	رأس المال		
٩٥٠٠	مدينون (عملاء)	٢١٠٠٠	أرباح محجوزة	٣٥٠٠٠	قرض البنك
٧١٠٠٠	نقدية		(خدمات مباعة)	٢٥٠٠٠	دائنون
١٨١٠٠	=	١٢١٠٠٠	+	٦٠٠٠٠	

ومن الواضح أن الأصول قد زادت بمقدار المدينون، وهم العملاء الذين قاموا بالشراء من المنشأة دون سداد قيمة مشترياتهم نقداً، كما أن الايرادات زادت بنفس المقدار كما تنعكس في الأرباح المحجوزة.

ولنعد الآن لفحص أثر المصروفات على معادلة الميزانية. وكما سبق أن عرفنا الايرادات بأنها تدفق الأصول الوارد من العملاء للمشروع نتيجة أداء الخدمات أو بيع السلع، فإن المصروفات **تمثل أيضاً تدفق الأصول الخارج عن المشروع واللازم للحصول على الايرادات**، وبصفة مبدئية يمكن النظر لعناصر المصروفات على أنها تؤدي إلى انخفاض حقوق الملكية وانخفاض الأصول لأنها تمثل تدفق عكسي لتدفق الايرادات.

ولنفرض مثلاً أن منشأة التجارة الحديثة، وهي في سبيل تأدية الخدمات السابقة الى عملائها، قد تحملت المصروفات التالية:

٣٢٠٠ جنيه أتعاب عمال صيانة الأجهزة عن الخدمات المؤداة.
٤٥٠٠ جنيه قطع غيار ومهمات لزوم صيانة هذه الأجهزة.
٧٧٠٠ جنيه مجموع تكلفة خدمات الصيانة المؤداة للعملاء.
وقد قامت المنشأة بسداد هذه المصروفات نقداً.

ويترتب على ذلك أن النقدية (وهي من الأصول) سوف تنقص بمقدار ٧٧٠٠ جنيه كما أن حقوق الملكية، بند الأرباح المحجوزة سوف ينقص بنفس المقدار. وبمعنى آخر فإن الايرادات **الاجمالية** الناتجة عن **تأدية** الخدمات للعملاء (سواء نقداً أو بالأجل) والبالغ مقدارها ٢١٠٠٠ جنيه يجب أن يخصم منها مبلغ ٧٧٠٠ جنيه التي **تمثل المصروفات** اللازمة للحصول على هذه الايرادات، ليصبح الفرق ١٣٣٠٠ جنيه **ممثلاً للأرباح الناتجة** عن تأدية الخدمات للعملاء. وإذا كانت الايرادات تؤدي إلى زيادة الأصول (النقدية أو العملاء) وتؤدي أيضاً إلى زيادة حقوق الملكية، وكانت المصروفات اللازمة للحصول على هذه الايرادات تؤدي إلى نقص الأصول وكذلك حقوق الملكية، فان الزيادة الصافية في كل من

الأصـول وحقوق الملكيـة تتمثل في الأربـاح التي تكـون الفـرق بـين الايـراد
والمصروفات في هذه الحالة.

وكما أوضحنا أثر الايرادات النقدية والآجلة على معادلة الميزانية فيما سب
فإن أثر المصروفات على هذه المعادلة يكون كما يلي:

الأصول =		حقوق الملكية +		الالتزامات	
جنيه		جنيه		جنيه	
٢٠٠٠٠	مباني	١٠٠٠٠٠	رأس المال		
٥٥٠٠٠	أثاث وتركيبات		٢١٠٠٠ خدمات مباعة		
٢٥٥٠٠	سيارات نقل		(٧٧٠٠) تكلفة خدمات مباعة		
٩٥٠٠	مدينون			٣٥٠٠٠	قرض بنك
٦٣٣٠٠	نقدية	١٣٣٠٠	أرباح محجوزة	٢٥٠٠٠	دائنون
١٧٣٣٠٠	مجموع الأصول =	١١٣٣٠٠	مجموع حقوق الملكية +	٦٠٠٠٠	مجموع الا

ويلاحظ أننا افترضنا أن تكلفة الخدمات المؤداة قد تم تحديدهـا وسد
نقداً وقد أدى ذلك إلى نقص النقديـة بمبلغ ٧٧٠٠ جنيه ليصبح الباقي ٠٠
جنيه (٧١٠٠٠ ـ ٧٧٠٠)، كما خصمت تكلفـة الخدمـات المباعـة كمصروفا
سبيـل الحصـول عـلى الايـرادات من حقـوق الملكيـة فـأدت إلى نقص الأر
المحجـوزة التي كانت تحتـوي على الايـرادات فقط حتى الآن بمقدار المصرو
المتعلقـة بهذه الايـرادات. وتصبح الأربـاح المحجـوزة بعـد خصم المصرو
المتعلقـة بالايـرادات المحققة حقـاً للملاك. وليس من الضـروري أن يتم
المصروفـات نقداً حتى تصبـح من قبيـل تكلفـة الحصـول عـلى الايـرادات
افترضنا في المثال السابق أنه بالاضافة إلى الأتعاب التي تم سدادها نقداً وا
قدرها ٣٢٠٠ جنيه يوجـد أتعاب لعمال الصيانـة (أجور) مستحقـة لهم عن
الخدمات ولكنها لم تسدد لهم بعد يبلغ مقدارهـا ٢٣٠٠ جنيه، فـإن مجرد

هذه الحقيقة يستدعي ضرورة إثبات إلتزام المنشأة بهذه المصروفات وإعتبارها من مكونات تكلفة الحصول على الايرادات . ذلك مع ملاحظة أن الأجـور المستحقة هي الـتزام على المنشـأة للعمال، وهم بخـلاف الملاك، كـما أن الأجور تعتـبر من تكلفة الخدمات المؤداة. وبالتالي فتزداد الالـتزامات بمبلغ ٢٣٠٠ جنيـه كما تـزداد تكلفة الخدمات المؤداة، أو المباعة بنفس المقدار.

ويكون أثر ذلك على معادلة الميزانية كالآتي:

الأصول =		حقوق الملكية +		الالتزامات	
جنيه		جنيه		جنيه	
٢٠٠٠٠	مباني	١٠٠٠٠٠	رأس المال		
٥٥٠٠٠	أثاث وتركيبات		٢١٠٠٠ خدمات مباعة		
٤٥٥٠٠	سيارات نقل		(١٠٠٠٠)تكلفة خدمات مباعة	٣٥٠٠٠	قرض البنك
٩٥٠٠	مدينون			٢٥٠٠٠	دائنون
٦٣٣٠٠	نقدية	١١٠٠٠	أرباح محجوزة	٢٣٠٠	أجور مستحقة
١٧٣٣٠٠	مجموع الأصول =	١١١٠٠٠	مجموع حقوق الملكية +	٦٢٣٠٠	مجموع الالتزامات

ويـلاحظ أن بنود الأصـول لم تتغير، بينـما إنخفضت حقوق الملكيـة بمقدار ٢٣٠٠ جنيه وزادت الالتزامات بنفس المقدار.

ويـلاحظ مما تقـدم أن عمليات الايـرادات والمصروفات تؤثـر في كـل من الأصـول والخصوم بمـا في ذلـك حقـوق الملكيـة . فـالايـرادات تؤدي إلى زيـادة الأصول سواء تم الحصول على قيمتها نقداً أو مـا زالت مستحقة قبـل العملاء، والمصروفات تؤدي إلى نقص الأصول إذا كـانت مسددة نقـداً أو تؤدي إلى زيادة الالتزامات إذا كانت مستحقة على الوحدة المحاسبية للغير بخلاف الملاك، وتتأثر حقـوق الملكية ـ بنـد الأرباح المحجـوزة بالفـرق بين الايـرادات والمصروفـات، فـتزداد إذا كان الفـرق ربحاً وتنقص إذا كـان الفرق يمثـل خسـائـراً (أي زيـادة المصروفات عن الايرادات).

٤ ـ العمليات التي تؤثر في الأصول والخصوم دون حقوق الملكية:

قد تقوم المنشأة بإجراء عمليات تؤثر في بنود الأصول أو بنود الخصوم أو كليهما وتتأثر بها معادلة الميزانية مع ضرورة استمرار توازنها دون أن تتأثر بها حقوق الملكية. ومن أمثلة هذه العمليات سداد الالتزامات آو تحصيل المدينون، أو بيع الأصول أو شرائها نقداً أو على الحساب. وقد سبق أن أوضحنا كيف تتأثر معادلة الميزانية بالحصول على الأصول بالشراء النقدي أو الآجل (على الحساب).

ولنفرض أن منشأة التجارة الحديثة قررت في ١٩٨٥/١/٢٢ سداد ١٥٠٠٠ جنيه من المستحق عليها لبائع الأثاث (الدائنون) نقداً. ففي هذه الحالة نجد أن أثر هذه العملية على معادلة الميزانية يتمثل في نقص النقدية في الأصول بمقدار ١٥٠٠٠ جنيه ونقص الدائنون في الالتزامات بنفس المقدار. وحيث أن العملية لا يترتب عليها إيرادات أو مصروفات فإن حقوق الملكية لا تتأثر بها (تصبح النقدية في المعادلة السابقة ٤٨٣٠٠ جنيه ويصبح مجموع الأصول ١٥٨٣٠٠ جنيه، ويصبح الدائنون في الالتزامات ١٠٠٠٠ جنيه ومجموع الالتزامات ٤٧٣٠٠ جنيه، ويتساوى مجموع الخصوم مع مجموع الأصول (وعليك باعداد معادلة الميزانية التي توضح ذلك).

وإذا قامت المنشأة في ١٩٨٥/١/٢٥ بسداد الأجور المستحقة عليها عن الخدمات السابق تأديتها وإثباتها وقدرها ٢٣٠٠ جنيه، فإن أثر هذه العملية يماثل أثر سابقتها، حيث تنخفض النقدية بمقدار ٢٣٠٠ جنيه لتصبح ٤٦٠٠٠ جنيه، وتنخفض الالتزامات بمقدار الأجور المستحقة ويصبح مجموعها ٤٥٠٠٠ جنيه وينخفض مجموع الأصول ومجموع الخصوم ليصبح ١٥٦٠٠٠ جنيه لكل (عليك بايضاح ذلك على معادلة الميزانية).

وإذا قامت المنشأة بتحصيل جزء من مستحقاتها قبل عملائها قدره ٦٠٠٠ جنيه مثلاً في ١٩٨٥/١/٢٧، فإن أثر هذه العملية على معادلة الميزانية عند إثباتها (أو قيدها) يكون كالآتي:

تزداد النقدية بمقدار ٦٠٠٠ جنيه لتصبح ٥٢٠٠٠ جنيه.

ينخفض مقدار المدينين ٦٠٠٠ جنيه ليصبح ٣٥٠٠ جنيه.

ولما كان كل من العنصرين (الحسابين) من بنود الأصول، وقد زاد إحداهما بمقدار النقص في الآخر، فإن مجموع الأصول يظل كما هو. ولا تتأثر عناصر الخصوم (حسابات الخصوم) بهذه العملية.

وتظهر معادلة الميزانية بعد هذه العمليات على الوجه التالي:

جنيه	الأصول	=	جنيه	حقوق الملكية	+	جنيه	الالتزامات
٢٠٠٠٠	مباني		١٠٠٠٠٠	رأي المال			
٥٥٠٠٠	أثاث وتركيبات		١١٠٠٠	أرباح محجوزة		٣٥٠٠٠	قرض البنك
٢٥٥٠٠	سيارات نقل					١٠٠٠٠	الدائنون
٣٥٠٠	مدينون						
٥٢٠٠٠	نقدية						
١٥٦٠٠٠	مجموع الأصول	=	١١١٠٠٠	مجموع حقوق الملكية	+	٤٥٠٠٠	مجموع الالتزامات

ويلاحظ أننا اكتفينا باظهار صافي الأرباح المحجوزة بدلاً من تفاصيلها الواردة في المعادلة السابقة.

ولنفرض الآن أن منشأة التجارة الحديثة قامت بالعمليات الآتية في ١٩٨٥/١/٢٨.

- شراء أجهزة وأدوات كهربائية لأغراض الأتجار فيها قيمتها ٣٤٠٠٠٠ جنيه سددت من القيمة ٢٣٠٠٠ جنيه نقداً والباقي يستحق السداد بعد شهر.

- باعت بعض الأثاث والتركيبات الذي وجد أنها ليست في حاجة إليه والذي بلغت تكلفته ٢٠٠٠٠ جنيه على الحساب بنفس القيمة (دون أرباح أو خسائر).

ـ سددت جزء من قرض البنك وقدره ١٧٠٠٠ جنيه نقداً.

فما هو أثر هذه العمليات على معادلة الميزانية؟

عندما يتم إثبات هذه العمليات (قيدها كما يطلق على هذا الاجراء محاسبياً) فإن أثرها على حسابات الأصول والخصوم يكون كالآتي: (لكل عنصر من عناصر الأصول وعناصر الخصوم حساب يظهر مقداره ويوضح التغيرات التي تطرأ عليه محاسبياً).

حيث تعد الأجهزة والأدوات الكهربائية المشتراة لأغراض الاتجار فيها من مكونات الأصول (ويطلق عليها البضاعة) وليس لها حساب بعد ضمن الأصول فيفتح لها حساب (أي تزداد عناصر الأصول عنصراً جديداً) ويثبت فيه (يقيد فيه) مبلغ ٣٤٠٠٠٠ جنيه كزيادة في الأصول. غير أن ذلك سوف يقابل بنقص في حساب النقدية قدره ٢٣٠٠٠ جنيه، وبزيادة في حساب الدائنون في الالتزامات بمبلغ ٣١٧٠٠٠ جنيه. وتؤثر هذه العملية في الأصول والخصوم.

ويؤدي بيع الأثاث والتركيبات الى نقص في حسابه بمقدار تكلفة الأثاث المباع، وحيث تم البيع على الحساب دون أرباح أو خسائر فإن حساب المدينين سوف يزداد بمقدار ٢٠٠٠٠ جنيه.

ولما كان كل من الحسابين من حسابات الأصول فإن مجموع الأصول لا يتأثر بهذه العملية.

ويؤدي سداد قرض البنك الى نقص حساب النقدية ونقص حساب قرض البنك بمبلغ ١٧٠٠٠ جنيه لكل.

وتظهر معادلة الميزانية بعد إثبات أثر هذه العمليات كالآتي:

الأصول	=	حقوق الملكية	+	الالتزامات	
جنيه		جنيه		جنيه	
٢٠٠٠٠	مباني				
٣٥٠٠٠	أثاث وتركيبات				
٢٥٥٠٠	سيارات نقل				
٣٤٠٠٠٠	بضاعة				
٢٣٥٠٠	مدينون	١٠٠٠٠٠	رأس المال	١٨٠٠٠	قرض البنك
١٢٠٠٠	نقدية	١١٠٠٠	أرباح محجوزة	٣٢٧٠٠٠	دائنون
٤٥٦٠٠٠	مجموع الأصول =	١١١٠٠٠	مجموع حقوق الملكية +	٣٤٥٠٠٠	مجموع الالتزامات

وقد نقص رصيد حساب النقدية في هذه المعادلة بمقدار ٤٠٠٠٠ جنيه عن المعادلة السابقة وهي تمثل ما سدد من ثمن البضاعة والبالغ قدره ٢٣٠٠٠ جنيه وما سدد من قرض البنك وقدره ١٧٠٠٠ جنيه. وزادت الأصول بأصل جديد هو البضاعة، وزاد حساب الدائنون في الخصوم بمقدار ٣١٧٠٠٠ جنيه والتي تمثل ذلك الجزء من ثمن شراء البضاعة الذي لم يسدد بعد.

٥ ـ حسابات الأصول والخصوم وأقسامها:

يمكن تقسيم حسابات الأصول لأغراض الميزانية العمومية (أو قائمة المركز المالي) الى الأقسام الآتية:

أ ـ الأصول الثابتة (طويلة الأجل) — Fixed Assets
ب ـ الاستثمارات طويلة الأجل — Long Term Investment
جـ ـ الأصول المتداولة — Current Assets
د ـ الأصول غير الملموسة — Intangible Assets

كما تنقسم الالتزامات لنفس الأغراض الى قسمين هما:

أ - الالتزامات طويلة الأجل Long Term Liabilities
ب - الالتزامات قصيرة الأجل Short Term Liabilities

وسوف نتناول كل من هذه الأقسام بقليل من التفصيل.

٥ - ١ - حسابات الأصول:

أ - **الأصول الثابتة**: تتكون الأصول الثابتة من الأصول التي **تحصل عليها** المنشأة أو الوحدة المحاسبية لأغراض **استخدامها** في مزاولة نشاطها **وليس لأغراض إعادة بيعها** بحالتها. وتستخدم هذه الأصول في العادة **لعدد** من الفترات المحاسبية على المدى الطويل نسبياً. وتشتمل الأصول الثابتة على الأراضي المملوكة للمشروع سواء كانت لأغراض إقامة المباني أو المخازن أو لمجرد الحيازة الزمنية، كما تشتمل أيضاً على المباني المخصصة لأغراض الاستخدام في عمليات المشروع الأساسية كما في الادارة ومباني المعارض ومباني المخازن (والمباني الخاصة بالمصانع في المشروعات الصناعية)، ولا تعتبر المباني المملوكة لأغراض الاستثمار من مكونات الأصول الثابتة بل تعد من الاستثمارات طويلة الأجل.

وتشتمل الأصول الثابتة على الآلات والمعدات التي تستخدم في تصنيع المنتجات (في المنشآت الصناعية)، وآلات اللف والحزم والتجهيز ومعدات الصيانة والتشغيل. كما يعد الأثاث بأنواعه المختلفة والتركيبات من مكونات الأصول الثابتة. وتعد وسائل النقل والانتقال من سيارات مختلفة من مكونات الأصول الثابتة أيضاً. وتتلخص خصائص الأصول الثابتة في الآتي:

- إنها عادة تستخدم لمدة طويلة في عمليات المشروع.
- لا يحصل عليها المشروع لأغراض الاتجار فيها أو استثمارها في غير أغراضه الأساسية وإنما لأغراض استخدامها في عملياته المؤدية إلى تحقيق ايراداته الرئيسية.
- تظهر الأصول الثابتة على قمة قائمة الأصول في الميزانية العمومية الخاصة

بالمشروعات التجارية والصناعية، طبقاً لما جرت عليه العادة في العرف المحاسبي الأكثر شيوعاً في الدول العربية.

ب ـ الاستثمارات طويلة الأجل: الاستثمارات طويلة الأجل هي عبارة عن مستندات ملكية في مشروعات أخرى تقوم الوحدة المحاسبية بالاستثمار فيها عن طريق شرائها وحيازتها لأحد أغراض ثلاثة هي: التحكم في نشاط مشروع آخر كالاستثمار في شراء عدد كبير من أسهم رأس مال إحدى الشركات الهامة التي قد يتصل نشاطها بنشاط المشروع، أو لضمان الحصول على مورد ثابت للايرادات كالاستثمار في المباني السكنية مثلاً، أو لتكوين علاقات ودية مع المشروعات الأخرى كأقراض هذه المشروعات قروضاً طويلة الأجل لمساعدتها مالياً في مزاولة نشاطها. وتلي الاستثمارات طويلة الأجل الأصول الثابتة في ترتيب قائمة الأصول في الميزانية العمومية.

جـ ـ الأصول المتداولة: سبق تعريف الأصول المتداولة بأنها تلك الأصول التي تكون في صورة نقدية أو يمكن تحويلها إلى نقدية بسهولة. ويعتبر الأصل من الأصول المتداولة في العادة إذا كان في صورة نقدية أو يمكن تحويله الى نقدية في خلال دورة عمليات المشروع أو سنة مالية أيهما أطول. وتعرف دورة عمليات المشروع بأنها تلك الفترة الزمنية التي تبدأ بشراء العناصر والمستلزمات اللازمة لمزاولة عمليات المشروع وتنتهي ببيع البضاعة أو المنتجات للعملاء وتحصيل القيمة نقداً. وتتكون الأصول المتداولة للمشروع التجاري في العادة من العناصر التالية.

النقدية: وتشمل النقدية السائلة في خزائن المشروع وحسابات الإيداع والحسابات الجارية في البنوك التي تكون مخصصة لعمليات المشروع، كما تشتمل على الشيكات لأمر المشروع التي لم تحصل بعد والحوالات والأذون البريدية.

العملاء: (يطلق عليها أحياناً الذمم) وتوضح مديونية عملاء المشروع له في تاريخ اعداد الميزانية العمومية. وتنشأ حسابات العملاء عن عمليات البيع بالأجل والتي لا يتم تحصيل قيمتها عند تمام عملية البيع. وتتحول حسابات العملاء الى نقدية عندما يقوم هؤلاء بسداد مديونياتهم للمشروع. ولا يحصل المشروع في

العادة من عملائه في هذه الحالة على مستند كتابي لإثبات مديونيتهم قبله ويكتفي بضمان السمعة التجارية لهؤلاء العملاء.

أوراق القبض: ورقة القبض هي ورقة تجارية تثبت مديونية العميل للمشروع بمبلغ معين يستحق السداد في تاريخ معين بصورة كتابية. ويحصل المشروع على أوراق القبض من عملائه سداداً لمشترياتهم منه من بضائع أو خدمات أو منتجات، أو سداداً لحساباتهم الناتجة عن مبيعات المشروع الآجلة لهم في تواريخ سابقة، وفي بعض الأحيان عندما يقوم المشروع بأقراض الغير نقداً مقابل الحصول على ورقة قبض. وتتحول أوراق القبض إلى نقدية عندما يتم تحصيل قيمتها في تاريخ الاستحقاق.

الايرادات المستحقة: وهي تتمثل في عناصر الايرادات التي يتم اكتسابها خلال الفترة المحاسبية والتي لم يتم تحصيلها بعد حتى نهايتها. وتشمل الايرادات المستحقة الفوائد المستحقة للمشروع قبل الغير، والايجارات المستحقة له قبل الغير، وما إلى ذلك. وتتحول هذه إلى نقدية بمجرد الحصول على قيمتها.

مخزون البضاعة: ويتمثل في الكمية الموجودة في مخازن المشروع من البضائع أو ما يمتلكه المشروع في مخازن الغير من هذه البضائع أو ما يكون بالطريق منها والتي عادة ما تكون مخصصة لأغراض الاتجار فيها في تاريخ أعداد الميزانية العمومية. ويتم قياس قيمتها في العادة بتكلفتها التاريخية. وتختلف نوعية العناصر التي تعد من مكونات المخزون طبقاً لنشاط المشروع. فالمشروع الذي يتجر في الملابس الجاهزة يتكون مخزونه من هذه العناصر ولا يدخل فيه ما لدى المشروع من سيارات باختلاف أنواعها، بينما يحتوي المخزون في مشروع لتجارة السيارات على الأنواع المختلفة من السيارات المخصصة لأغراض الاتجار فيها، وتعد من أصوله المتداولة. كما أن المخزون، في مشروع صناعي يتضمن المواد الأولية والخامات التي يحصل عليها المشروع لأغراض استخدامها في إنتاج السلع المختلفة. ويتحول المخزون الى نقدية عندما يتم بيع مكوناته الى العملاء وتحصل قيمة المبيعات نقداً.

الاستثمارات قصيرة الأجل: تتمثل في العادة في استثمارات المشروع في

أوراق مالية مختلفة بصفة مؤقتة لامتصاص النقدية الزائدة عن حاجة العمليات لفترة عدم الحاجة إليها. والهدف من ذلك هو حصول المشروع على عائد هذه الاستثمارات عن فترة الاستثمار فيها بدلاً من تعطل موارده النقدية. ويتم بيع هذه الاستثمارات عند الحاجة الى نقدية.

المصروفات المقدمة: ومن أمثلتها الايجارات التي يقوم المشروع بدفعها مقدماً عن حق استعماله ممتلكات الغير، وأقساط التأمين التي تغطي فترة لاحقة لنهاية الفترة المحاسبية الجارية، وما إلى ذلك، وهي تعتبر من الأصول المتداولة لأنها تمثل حقاً للمنشأة لدى الغير لأنه ما لم يقم المشروع بدفعها مقدماً خلال الفترة المحاسبية المنقضية لاستحقت الدفع نقداً خلال الفترة المحاسبية التالية. ومن ثم فدفعها مقدماً يعني عدم الحاجة إلى دفعها نقداً في فترات تالية. وهي تتحول إلى نقدية بطريق غير مباشر، عندما تشارك في نشاط المشروع ويتم بيع المنتجات للعملاء وتتحصل قيمة بيع المنتجات التي شاركت فيها نقداً.

د ـ **الأصول غير الملموسة**: وهي في العادة أصول تزيد من قدرة المشروع على مزاولة نشاطه بنجاح وليس لها كيان مادي ملموس، كما أنها ليست متداولة، وتشتمل على ما يسمى بشهرة المحل التي تنعكس على قدرة المشروع في الحصول على معدلات أعلى من الأرباح بالمقارنة بالمشروعات الأخرى في نفس النشاط، وحقوق الاختراع التي تكفل للمشروع احتكار استخدام اختراع معين لفترة زمنية، وحقوق التأليف، وحقوق الاستغلال وما إلى ذلك. ولن نتعرض لهذه الأصول بصورة تفصيلية على هذا المستوى المبدئي من الدراسة.

٥ ـ ٢ ـ حسابات حقوق الملكية:

تتكون حسابات حقوق الملكية من حسابين رئيسيين هما حساب رأس المال ويمثل مساهمة ملاك المشروع في المشروع من أموالهم الخاصة وحساب الأرباح المحجوزة، ويمثل ذلك الجزء من الأرباح التي يحققها المشروع ولا توزع على الملاك ويُحتفظ بها في المشروع لتقوية مركزه المالي والتوسع في مجالات نشاطه.

٥ ـ ٣ ـ حسابات الالتزامات :

أ ـ الالتـزامات طـويلة الأجل : يعتبـر الالتزام طـويـل الأجـل إذا لم يكن مستحقـاً السداد لفتـرة زمنية طـويلة نسبياً، تـزيد في العـادة عن سنة ميـلاديـة. وتتطلب الممارسة السليمة اظهار تواريخ استحقاق الالتزامات طويلة الأجل مقابل كل منها في الميزانية العمومية. وتتكون الالتزامات طويلة الأجل من أوراق الدفع المستحقة السداد في تاريخ لاحق لتاريخ الميـزانية بما يزيـد عن سنة، والقـروض طويلة الأجل التي يحصـل عليها المشـروع من البنوك بضمـان أو بدون ضمـان، وسندات الاقتراض التي يصدرها المشـروع لأغراض الاقتـراض من المشروعـات الأخرى والجمهور العام. ومثلها مثل الالتزامات عموماً فهي تمثل مستحقات للغير قبل المشروع يلزم سدادها نقداً أو عيناً في تاريخ لاحق.

ب ـ الالتزامات قصيرة الأجل أو الالتزامات الجارية : الالتزام قصير الأجل هو دين على المشروع يستحق السداد في العادة خلال فترة سنة، ويتـطلب سداده انتقاص الأصول المتداولة بعد تحويلها إلى نقديـة. ومن أمثلة الالتزامـات قصيرة الأجل ما يلي :

حسابات الموردون : ويطلق عليها أحيانـاً حسابـات الدائنـون، وهي تمثل المبالغ المستحقـة السداد لـدائني المشروع مقـابل مشتـريات المشـروع الآجلة من بضائع ومستلزمات منهم.

أوراق الدفع : ورقة الدفع هي ورقة تجارية تثبت مديونيـة المشروع للغـير بمبلغ محدد يستحق السداد في تاريخ محدد في صورة كتابية. وتنشأ أوراق الدفع في العادة نتيجة قيام المشروع بالشراء الآجل من مورديه.

المصروفات المستحقة : وتتمثل في المبـالغ المستحقـة على المشـروع للغير في تـاريخ اعـداد الميزانيـة مقابـل خدمـات تم اداؤها للمشـروع وساهمت في تحقيق ايـراداته عن الفتـرة المحاسبيـة المنتهية في تـاريخ الميـزانية. ومن أمثلتهـا الأجـور المستحقة السداد للعـاملين عن خدمـات مؤداة ولم تسدد بعـد، والايجار المستحق السداد للغير عن استخدام ممتلكاتهم في نشاط المشروع، والفـوائد المستحقـة على

المشروع للغير نتيجة الاستعانة بأموالهم في العمليات خلال الفترة المحاسبية.

التوزيعات المستحقة: عندما يحقق المشروع أرباحاً نتيجة مزاولة عملياته خلال الفترة المحاسبية فإن جزءاً من هذه الأرباح يتم توزيعه في العادة على الملاك (وعلى العاملين أيضاً في كثير من الأحيان). وعندما يتقرر توزيع الربح يصبح هذا التوزيع المقرر بمثابة دين على المشروع للمستحقين في التوزيعات يستحق السداد نقداً في غالبية الأحوال. فإذا لم يقم المشروع بصرف التوزيعات المقررة حتى نهاية الفترة المحاسبية، أو تبقى جزء منها لسبب أو لآخر، فإنه يظهر ضمن مكونات الالتزامات قصيرة الأجل.

الايرادات المقدمة: قد يحصل المشروع على بعض عناصر الايرادات مقدماً قبل قيامه بأداء الخدمات المرتبطة بهذه الايرادات خلال الفترة المحاسبية المنقضية. وبالتالي يصبح المشروع ملتزماً بأداء أو توفير تلك الخدمات في العادة في الفترة المحاسبية التالية، ومن ثم تظهر هذه الايرادات التي حصل عليها المشروع مقدماً ولم يقم بأداء الخدمات المقابلة لها ضمن الالتزامات قصيرة الأجل. ويطلق عليها أحياناً الايرادات غير المكتسبة، ومن أمثلتها الايجارات الدائنة المقدمة والفوائد المقدمة التي يحصل عليها المشروع. وهذه عادة ما يتم الوفاء بقيمتها للغير عيناً في صورة سلع أو خدمات.

٦ ـ نماذج الميزانية العمومية أو قائمة المركز المالي واستخداماتها:

يمكن أن تتخذ الميزانية العمومية أو قائمة المركز المالي أحد شكلين، يتمشى الشكل الأول مع معادلة الميزانية (الأصول = الخصوم)، ويطلق عليه الشكل الحسابي، ويعتبر الشكل الثاني بمثابة تقرير. ومهما اختلف شكل الميزانية فإن هناك قواعد معينة لترتيب الأصول والخصوم في كل من الشكلين. وسوف نعرض في هذا البند نموذجاً للميزانية العمومية في شكل حسابي لنتعرف على بعض الاستخدامات المبدئية للمعلومات الواردة في الميزانية العمومية. على أن نتعرض لشكل التقرير المالي فيما يلي من دراسة.

ويكون للميزانية العمومية في هذا الشكل جانبان كما سبق ورأينا في البنود

السابقة. يخصص الجانب الأيمن للأصول والجانب الأيسر للخصوم. ويختلف ترتيب الأصول والخصوم من دولة إلى أخرى. ففي بعض الدول (أمريكا مثلاً) يبدأ ترتيب الأصول بالأصول المتداولة الأكثر سيولة ثم ينتهي بالأصول الثابتة الأقل سيولة ويلي ذلك الأصول غير الملموسة، ويبدأ ترتيب الخصوم بالالتزامات قصيرة الأجل وينتهي بحقوق الملكية. وفي بعض الدول الأخرى (جمهورية مصر العربية مثلاً) يكون ترتيب الأصول والخصوم عكس الترتيب السابق في المنشآت التجارية والصناعية، ويقتصر استخدام الترتيب السابق على المنشآت المالية (البنوك وشركات التأمين). وسوف نتبع هنا الترتيب الذي جرى العرف على استخدامه في جمهورية مصر العربية. وتأسيساً على ما تقدم نعرض فيما يلي نموذجاً للميزانية العمومية بأرقام افتراضية. هذا وقد أظهرنا الأصول الثابتة في هذا النموذج بصافي قيمتها بعد خصم الأهلاك، الذي يمثل قيمة ما يستنفد من خدمات هذه الأصول في أنشطة المشروع. وسوف نتناول هذا الموضوع تفصيلاً فيما بعد.

شركة التجارة العالمية ـ الميزانية العمومية في ١٩٨٥/١٢/٣١

الأصول		(الأرقام افتراضية والأصول بالصافي)			الخصوم
جنيه	جنيه		جنيه	جنيه	
		الأصول الثابتة			**حقوق الملكية**
	٢٠٠٠٠	أراضي		٢٤٠٠٠٠	رأس المال
	٦٠٠٠٠	مباني		٦٥٠٠٠	الأرباح المحجوزة
			٣٠٥٠٠٠		
	٣٥٠٠٠	آلات ومعدات			
	١٧٥٠٠	أثاث وتركيبات			**الالتزامات طويلة الأجل**
	١٩٥٠٠	وسائل نقل وانتقال			قرض طويل الأجل
١٥٢٠٠٠					
					يستحق السداد في
			٢٨٠٠٠		١٩٩٥/١٢/١

		الاستثمارات طويلة الأجل				
	٢٦٥٠٠	مباني سكنية				
	١٣٥٠٠	أوراق مالية				
٤٠٠٠٠						
		الأصول المتداولة				الالتزامات قصيرة الأجل
	٤٧٥٠٠	مخزون			٣٣٦٠٠	موردون
	١٣٢٠٠	استثمارات قصيرة الأجل			٢٢٦٠٠	أوراق دفع
	١٣٠٠	مصروفات مقدمة			٩٨٠٠	مصروفات مستحقة
	٦٤٠٠	ايرادات مستحقة			١٦٧٠٠	توزيعات مستحقة
	٣٢٦٠٠	أوراق قبض			١٣٠٠	ايرادات مقدمة
	٣٧٣٠٠	عملاء		٨٤٠٠٠		
	٥٦٧٠٠	نقدية				
١٩٥٠٠٠						
		الأصول غير الملموسة				
	٢٠٠٠٠	شهرة المحل				
	١٠٠٠٠	حق اختراع				
٣٠٠٠٠						
٤١٧٠٠٠		مجموع الأصول	=	٤١٧٠٠٠		مجموع الخصوم

ويلاحظ من هذا الشكل أن معادلة الميزانية العمومية (الأصول = الخصوم) ما زالت قائمة وإن كانت أكثر تفصيلاً. فبدلاً من وضع الأصول كلها في مجموعة واحدة أصبحت مقسمة إلى مجموعات على حسب طبيعة كل مجموعة والغرض منها ومدى إمكانية تحويلها إلى نقدية سائلة. كما أن تقسيم الالتزامات الى التزامات طويلة الأجل وقصيرة الأجل يساعد في تحديد مدى قدرة المشروع على القيام بسداد التزاماته العاجلة. ولا شك في أن هذا التفصيل والتنظيم يفيد من يهمه أمر المشروع في إجراء الدراسات والتحاليل اللازمة للتوقف على مدى قوة مركزه المالي. فمقارنة الأصول المتداولة بالالتزامات قصيرة الأجل يساعد في تحديد قدرة المشروع

على الوفاء بالتزاماته العاجلة، وغالباً ما تكون هذه المقارنة في صورة نسبة الأصول المتداولة الى الخصوم قصيرة الأجل، ويطلق عليها **نسبة التداول**. ورغم أن هذه النسبة تختلف من مشروع إلى آخر وليس لها معيار محدد يوضح النسبة المثالية في كل الأحوال، إلا أنها لا شك تفيد الغير بصدد اتخاذ قرارات منح الائتمان للمشروع. كما أنه بمقارنة حقوق الملكية بالالتزامات والتي يطلق عليها **نسبة الخصوم** يمكن التعرف على الهيكل التمويلي لأصول المشروع بصورة تقريبية. وتساعد هذه النسبة في اتخاذ قرارات توزيع الأرباح أو إحتجازها لتدعيم المركز المالي للمشروع وفي إتخاذ القرارات المؤدية إلى الحفاظ على العلاقة المناسبة بين حقوق الملكية والالتزامات. وبصفة عامة كلما زادت نسبة حقوق الملكية إلى الالتزامات كلما كان ذلك مؤشراً إلى إمكانية التوسع في المستقبل عن طريق الاقتراض.

وبالاضافة الى هذه الاستخدامات يوجد العديد من الاستخدامات الأخرى للمعلومات الواردة في قائمة المركز المالي بالاضافة إلى البيانات التي تظهر في حسابات نتائج العمليات كما سوف يتضح فيما بعد.

٧ ـ تفاصيل حسابات الايرادات والمصروفات:

سبق أن أوضحنا أن عمليات الايرادات والمصروفات تؤثر في حسابات الميزانية من أصول وخصوم ومن ثم في معادلة الميزانية. غير أن تفاصيل هذه العمليات، ولتعددها وكثرتها لا يمكن أن تظهر في معادلة الميزانية وإلا أصبحت طويلة ومعقدة وأصبح من الصعب استيعاب معلومات الميزانية العمومية. والواقع أن آثار عمليات الايرادات والمصروفات على حسابات الميزانية تظهر في صورة نتائج نهائية دون تفاصيل لما أدى إلى هذه النتائج من تغيرات. كما تقتصر هذه النتائج النهائية في العادة على نتيجة مقابلة الايرادات والمصروفات من أرباح تتحقق نتيجة زيادة الايرادات على المصروفات أو خسائر محققة نتيجة مزاولة العمليات. أما تفاصيل بنود حسابات الايرادات فتظهر فيما يمكن أن نطلق عليه في هذه المرحلة الحساب الختامي، والذي يظهر أيضاً نتيجة مقابلة بنود الايرادات في مجموعها مع بنود المصروفات في مجموعها من أرباح أو خسائر.

ولتوضيح ذلك دعنا نعود إلى منشأة التجارة الحديثة التي تركنا آخر معادلة ميزانية لها في نهاية البند الرابع من هذا الفصل. ونذكر مثلاً أن المنشأة باعت خدمات إصلاح أجهزة كهربائية لعملائها بمبلغ ٢١٠٠٠ جنيه حيث أدى ذلك إلى زيادة الأصول (النقدية والمدينون) وزيادة حقوق الملكية (خدمات مباعة) بنفس القيمة. ونذكر أيضاً أن المنشأة تحملت في سبيل أداء هذه الخدمات مصروفات قدرها ١٠٠٠٠ جنيه أدت إلى نقص الأصول (النقدية) بما تم سداده نقداً من هذه المصروفات وزيادة الالتزامات بالأجور التي كانت مستحقة. ونذكر أننا أجرينا مقاصة في خانة حقوق الملكية بين الخدمات المباعة وتكلفة الخدمات المباعة لنحصل على صافي الإضافة لحقوق الملكية من أرباح (محجوزة) في هذه الحالة. ورغم أن هذا الاجراء جائز في معادلة الميزانية، إلا أنه غير متعارف عليه لأغراض الميزانية العمومية. أضف إلى ذلك، أن تعدد بنود الايرادات وبنود المصروفات يجعل عملية المقاصة في معادلة الميزانية عملية صعبة. ولذلك فإنه يصبح من المستحب أن يتم إجراء المقاصة بين بنود الايرادات والمصروفات خارج معادلة الميزانية وإظهار أثرها النهائي فقط على هذه المعادلة. وعلى هذا الأساس تقتصر تفاصيل حقوق الملكية على رأس المال والأرباح المحجوزة التي تظهر نتائج هذه المقاصة. وهذا في حقيقة الأمر ما أتبعناه في معادلتي الميزانية الأخيرتين في البند الرابع.

ولنفرض مثلاً أن منشأة التجارة الحديثة قامت بالعمليات الآتية خلال شهر فبراير.

١ ـ باعت جزءا من الأجهزة والأدوات الكهربائية التي قامت بشرائها في ٢٨/١/٨٥ والبالغ تكلفته ٢٠٦٠٠٠ جنيه بمبلغ ٣٠٤٠٠٠ جنيه حيث حصلت نقداً على ٢٨٠٠٠٠ جنيه والباقي ما زال مستحقاً لها قبل عملائها.

٢ ـ دفعت مصاريف لسيارات نقل البضائع الى العملاء من وقود وزيوت وسائقين وخلافه مبلغ ٨٦٠٠ جنيه نقداً وما زال مستحقاً عليها ١٤٠٠ جنيه أجور سائقين.

٣ ـ أدت خدمات صيانة لعملائها خلال الشهر بلغت قيمتها ٣٧٥٠٠ جنيه

حصلت منها ٢٦٣٠٠ جنيه والباقي ما زال مستحقاً قبل العملاء. وقد بلغت تكاليف ومصروفات المنشأة بصدد أداء تلك الخدمات ما يلي: أدوات ومهمات صيانة ٧٩٠٠ جنيه، أجور عمال الصيانة ١٣٢٠٠ جنيه سددت كلها نقداً.

٤ ـ دفعت أجور عمالها وموظفيها عن الشهر، بخلاف أجور عمال الصيانة وبلغت هذه الأجور ٢٧٦٠٠ جنيه.

٥ ـ قامت بالاعلان عن نشاطها في محطات الإذاعة والتلفزيون عن الشهر بمبلغ ٧٥٠٠ جنيه، سددت منها ٥٠٠٠ جنيه، والباقي ما زال مستحقاً عليها.

٦ ـ قامت بوضع سياراتها عن شهر فبراير في جراج عمومي مقابل ايجار شهري قدره ٣٥٠ جنيه تسدد في نهاية كل شهر، ولم يسدد الايجار بعد.

والمطلوب: هو تحديد أثر كل من هذه العمليات على حسابات الأصول والالتزامات وتحديد الأثر الصافي على حقوق الملكية.

١ ـ ولنبدأ بالعملية الأولى. ولعله أصبح من الواضح في هذه المرحلة أن أي عملية من العمليات التي تقوم بها الوحدة المحاسبية **تؤثر في حسابين على الأقل** فعند قيام المنشأة ببيع أجهزة وأدوات كهربائية سبق شراؤها فإن هذه الأجهزة والمعدات التي تعد من أصول الشركة (المتداولة) **تنقص** بمقدار تكلفة المباع منها، أي أن:

ـ الأجهزة والمعدات (البضاعة) في الأصول **تنقص** بمقدار ٢٠٦٠٠٠ جنيه.

ـ وفي مقابل ذلك حصلت المنشأة على أصول قدرها ٣٠٤٠٠٠ جنيه تمثل ايراداتها من بيع الأجهزة والمعدات. **فتزداد النقدية** بمقدار ٢٨٠٠٠٠ جنيه **ويزداد المدينون** (العملاء) بمبلغ ٢٤٠٠٠ جنيه.

ـ ويترتب على ما تقدم زيادة صافية في الأصول قدرها ٩٨٠٠٠ جنيه (٣٠٤٠٠٠ ـ ٢٠٦٠٠٠) تمثل أرباح المنشأة من عملية بيع الأدوات الكهربائية والتي تمثل اضافة لحقوق الملكية فيتوازن جانبي معادلة الميزانية.

ـ يلاحظ أن هذه العملية تؤثر على أربعة حسابات في معادلة الميزانية: **البضاعة** تنقص بمقدار ٢٠٦٠٠٠ جنيه، **النقدية** تزداد بمقدار ٢٨٠٠٠٠ جنيه

المدينون (العملاء) تزداد بمقدار ٢٤٠٠٠ جنيه وحقوق الملكية تزداد بمقدار ٩٨٠٠٠ جنيه.

يمكن إظهار أثر هذه العملية كالآتي: (أ) انقاص البضاعة بمبلغ ٢٠٦٠٠٠ جنيه، وعمل حساب المصروفات وزيادته بنفس المبلغ باعتباره تكلفة البضاعة المباعة (تذكر أن المصروفات يمكن أن تظهر في معادلة الميزانية باشارة سالبة في بنود حقوق الملكية) (ب) - زيادة النقدية بمبلغ ٢٨٠٠٠٠ جنيه، وزيادة المدينون بمبلغ ٢٤٠٠٠ جنيه مقابل عمل حساب للايرادات وزيادته بمبلغ ٣٠٤٠٠٠ جنيه (تذكر أن الايرادات يمكن أن تظهر باشارة موجبة في بنود حقوق الملكية) وسوف نتبع هذه الطريقة الأخيرة في معالجة باقي العمليات.

٢ - تؤدي هذه العملية الى زيادة حساب المصروفات: مصروفات نقل البضائع بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه (٨٦٠٠ جنيه نقداً + ١٤٠٠ جنيه أجور سائقين مستحقة) مقابل نقص النقدية بمبلغ ٨٦٠٠ جنيه وزيادة الالتزامات - الأجور المستحقة بمبلغ ١٤٠٠ جنيه.

٣ - تتكون هذه العملية، في الواقع من عمليتين: عملية تحقق ايرادات، وعملية تحديد المصروفات المتعلقة بهذه الايرادات. ويترتب على العملية الأولى زيادة الايرادات - خدمات مباعة بمبلغ ٣٧٥٠٠ جنيه مقابل زيادة النقدية بمبلغ ٢٦٣٠٠ جنيه وزيادة المدينون (العملاء) بمبلغ ١١٢٠٠ جنيه. ويترتب على العملية الثانية زيادة المصروفات؛ مواد ومهمات الصيانة بمبلغ ٧٩٠٠ جنيه وزيادة الأجور بمبلغ ١٣٢٠٠ جنيه. مقابل انخفاض النقدية بمبلغ ٢١١٠٠ جنيه باعتبار أنها سددت كلها نقداً.

٤ - يترتب على هذه العملية زيادة المصروفات: أجور بمبلغ ٢٧٦٠٠ جنيه مقابل نقص النقدية بنفس المبلغ.

٥ - يترتب على هذه العملية زيادة المصروفات: إعلان بمبلغ ٧٥٠٠ جنيه مقابل نقص النقدية بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه. وزيادة الالتزامات: الاعلان المستحق بمبلغ ٢٥٠٠ جنيه.

٦ - يترتب على هذه العملية زيادة المصروفات: ايجار بمبلغ ٣٥٠ جنيه، مقابل زيادة الالتزامات: ايجار مستحق بنفس المقدار.

ومما تقدم يمكن تلخيص عمليات الايرادات والمصروفات كالآتي:

عمليات الايرادات:

جنيه	
٣٠٤٠٠٠	مبيعات أجهزة وأدوات كهربائية
٣٧٥٠٠	خدمات مباعة
٣٤١٥٠٠	جملة الايرادات

عمليات المصروفات:

٢٠٦٠٠٠	تكلفة البضاعة المباعة
١٠٠٠٠	مصروفات نقل البضائع المباعة
٧٩٠٠	مواد ومهمات صيانة
٤٠٨٠٠	أجور (١٣٢٠٠ + ٢٧٦٠٠)
٧٥٠٠	إعلان
٣٥٠	ايجار
٢٧٢٥٥٠	جملة المصروفات

وباجراء المقاصة بين الايرادات والمصروفات نجد أن الشركة قد حققت أرباحاً قدرها: ٣٤١٥٠٠ - ٢٧٢٥٥٠ = ٦٨٩٥٠ جنيه.

وتمثل هذه الأرباح الزيادة الصافية في حقوق الملكية (الأرباح المحجوزة) نتيجة كل العمليات السابقة. وبدلاً من أن تتم عملية حصر الايرادات والمصروفات على هذه الصورة الحسابية وإجراء المقاصة بينها فإنها تتم محاسبياً في صورة أكثر تنظيماً فيما يمكن أن نطلق عليه في هذه المرحلة **الحساب الختامي**. ويتخذ الحساب الختامي لمنشأة التجارة الحديثة عن شهر فبراير الشكل الموضح في الصفحة التالية:

ويلاحظ أن الحساب الختامي يتم اعداده عن فترة زمنية معينة ليقيس نتيجة نشاط المشروع على مدار تلك الفترة، بينما الميزانية العمومية تكون في تاريخ معين

حيث تظهر ما لدى الوحدة المحاسبية من أصول في ذلك التاريخ وما عليها من التزامات وحقوق ملكية في نفس التاريخ. ويلاحظ أيضاً أن للحساب جانبين - رغم أن هذا ليس النموذج الوحيد للحساب - يوضح الجانب الأيمن بنود المصروفات ومجموعها ويوضح الجانب الأيسر بنود الايرادات ومجموعها، وإذا زاد جانب الايرادات عن جانب المصروفات كان معنى ذلك تحقق أرباح، وتظهر كمتمم حسابي لجانب المصروفات ليصل مجموعه لمجموع جانب الايرادات، والعكس يكون صحيحاً في حالة زيادة المصروفات عن الايرادات.

منشأة التجارة الحديثة

الحساب الختامي عن شهر فبراير ١٩٨٥

المصروفات		الايرادات	
٢٠٦٠٠٠	تكلفة البضاعة المباعة	٣٠٤٠٠٠	مبيعات أجهزة وأدوات كهربائية
١٠٠٠٠	مصروفات نقل البضاعة المباعة	٣٧٥٠٠	خدمات مباعة
٧٩٠٠	مواد ومهمات صيانة		
٤٠٨٠٠	أجور		
٧٥٠٠	إعلان		
٣٥٠	إيجار		
٢٧٢٥٥٠	مجموع المصروفات		
٦٨٩٥٠	الأرباح		
٣٤١٥٠٠	المجموع	٣٤١٥٠٠	مجموع الايرادات

ويلاحظ ما يلي على جدول معادلة الميزانية الواردة في الصفحة بعد التالية

البنود (١)، (٢)، (٣)، (٧)، (٩)، (١٠) لم تتغير عما كانت عليه في المعادلة السابقة حيث لم تتأثر بأي من هذه العمليات.

البند (٤) الخاص بالبضاعة يظهر نقص البضاعة بمقدار تكلفة البضاعة المباعة (٣٤٠٠٠٠ - ٢٠٦٠٠٠).

البند (٥) المدينون - زاد حساب المدينون حيث كان ٢٣٥٠٠ جنيه بمقدار ٢٤٠٠٠ جنيه قيمة مبيعات الأجهزة والأدات الكهربائية الآجلة، وبمبلغ ١١٢٠٠ جنيه قيمة خدمات الصيانة المؤداة للعملاء والتي لم تتحصل بعد وبذلك يصبح المجموع ٥٨٧٠٠ جنيه.

البند (٦) زادت النقدية بمقدار ٢٨٠٠٠٠ جنيه تمثل مبيعات أجهزة وأدوات كهربائية نقدية، وبمقدار ٢٦٣٠٠ جنيه قيمة الخدمات التي تحصلت نقداً، ثم نقصت النقدية بالآتي: ٨٦٠٠ جنيه مصاريف نقل، ٢١١٠٠ جنيه مصروفات صيانة من مواد ومهمات وأجور صيانة، ٢٧٦٠٠ جنيه أجور عمال وموظفين، ٥٠٠٠ جنيه مصاريف إعلان، وهي كلها مبالغ تم دفعها نقداً.

البند (٨) الأرباح المحجوزة وكانت في المعادلة السابقة ١١٠٠٠ جنيه أضيف إليها أرباح شهر فبراير كما تظهر في الحساب الختامي والبالغ قدرها ٦٨٩٥٠ جنيه.

البند (١١) يمثل التزامات المنشأة التي نتجت عن العمليات السابقة وهي: ١٤٠٠ جنيه أجور مستحقة، ٢٥٠٠ جنيه إعلان مستحق، ٣٥٠ جنيه إيجار مستحق.

المطلوب منك: أن تقوم بتصوير الميزانية العمومية لمنشأة التجارة الحديثة كما تظهر في آخر فبراير ١٩٨٥ من واقع البيانات التي تظهر في معادلة الميزانية طبقاً للنموذج السابق عرضه لشركة التجارة العالمية.

وبعد التعرف على نتيجة عمليات الايرادات والمصروفات من واقع الحساب الختامي يمكن إظهار الأثر النهائي لهذه العمليات على معادلة الميزانية الواردة في نهاية البند الرابع من هذا الفصل تنفيذاً للملاحظات السابقة كالآتي:

الأصول =		حقوق الملكية +		الالتزامات	
جنيه		جنيه		جنيه	
٢٠٠٠٠	مباني (١)				
٣٥٠٠٠	أثاث وتركيبات(٢)				
٢٥٥٠٠	سيارات نقل (٣)	١٠٠٠٠٠	رأس المال (٧)	١٨٠٠٠	قرض البنك (٩)
١٣٤٠٠٠	بضاعة (٤)	٧٩٩٥٠	أرباح محجوزة (٨)	٣٢٧٠٠٠	دائنون (١٠)
٥٨٧٠٠	مدينون (٥)			٤٢٥٠	مصروفات مستحقة (١١)
٢٥٦٠٠٠	نقدية (٦)				
٥٢٩٢٠٠	مجموع الأصول=	١٧٩٩٥٠	مجموع حقوق الملكية +	٣٤٩٢٥٠	مجموع الالتزامات

٨ ـ الخلاصة :

استعرضنا في هذا الفصل معادلة الميزانية، والتي يمكن أن تمتد إلى المعادلة المحاسبية الرئيسية التي هي معادلة ميزان المراجعة. وعرفنا أن الأصول، أو الأشياء ذات القيمة التي تمتلكها الوحدة المحاسبية والتي تمثل موارد اقتصادية متاحة لها للاستخدام في نشاطها لأغراض تحقيق أهدافها لا بد وأن تتساوى في مجموعها مع الخصوم سواء كانت في شكل حقوق ملكية أو في شكل التزامات. وعرفنا أن الخصوم في الواقع هي المصدر الذي منه يتم الحصول على الأصول. وتعرضنا بعد ذلك لعدة أنواع من العمليات التي يقوم بها المشروع وتؤثر في أصوله وخصومه، وأوضحنا كيفية إظهار آثار هذه العمليات على معادلة الميزانية، وسواء كانت هذه العمليات تقتصر على الأصول والخصوم فقط أو تشتمل على عمليات إيرادات ومصروفات أيضاً. ويمكننا في هذه المرحلة تلخيص بعض القواعد الاسترشادية بصدد إظهار آثار العمليات التي يقوم بها المشروع على معادلة الميزانية كالآتي:

١ ـ أولاً وقبل كل شيء يجب أن نتذكر دائماً أن كل عملية لا بد وأن يتأثر بها على الأقل حسابين من حسابات الأصول والخصوم والايرادات والمصروفات.

٢ ـ يمكن زيادة أحد أو بعض الأصول عن طريق النقص في أصل أو أصول أخرى (شراء بضاعة نقداً، أو تحصيل المدينون)، أو عن طريق زيادة الالتزامات (شراء بضاعة أو أثاث على الحساب، أو الحصول على قرض وايداع النقدية المتحصلة منه في الخزينة)، أو عن طريق زيادة حقوق الملكية (الحصول على رأس المال نقداً أو زيادة الأرباح المحجوزة).

٣ ـ إذا كانت الزيادة في الأصول تحدث نتيجة النقص في أصول أخرى، فإن مجموع الأصول وكذا مجموع الخصوم لا يتأثر بانعملية المؤدية لهذه الزيادة. أما إذا كانت الزيادة في الأصول ناتجة عن زيادة الالتزامات أو حقوقه الملكية، فإن مجموع كل من الأصول والخصوم سوف يزداد بنفس مقدار الزيادة.

٤ ـ إذا ترتب على عملية ما نقص في أصل أو أصول معينة دون زيادة أصل أو أصول اخرى، فإن هذا بالضرورة سوف يؤدي إلى نقص في الالتزامات أو في حقوق الملكية أو في كلاهما بنفس المقدار.

٥ ـ يترتب علي المصروفات نقص الأصول أو زيادة الالنزامات أو كلاهما مع نقص مماثل في حقوق الملكية.

٦ ـ يترتب على الايرادات زيادة الأصول أو نقص الالتزامات أو كلاهما مع زيادة مماثلة في حقوق الملكية.

هذا كما تعرضنا في هذا الفصل لشرح حسابات الأصول والخصوم وأقسامها وعرضنا نموذجاً للميزانية العمومية وعرفنا أنها تعد في تاريخ معين، ثم تناولنا تفاصيل حسابات الايرادات والمصروفات بصفة منفصلة عن معادلة الميزانية عن طريق حصرها في الحساب الختامي والاقتصار على إظهار نتيجة المقاصة بينها على معادلة الميزانية. ويلاحظ أن الحساب الختامي يتم اعداده عن فترة زمنية معينة ليغطي نشاط المشروع الذي يترتب عليه تدفق الايرادات والمصروفات على مدارها، بخلاف الميزانية العمومية التي يتم اعدادها لتظهر المركز المالي للمشروع في تاريخ معين.

أسئلة وتمارين
على الفصل الرابع

أولاً: الأسئلة:

السؤال الأول:

عرف ما يأتي:

الأصول المتداولة، الالتزامات قصيرة الأجل، الاستمثارات طويلة الأجل، نسبة التداول، نسبة الخصوم.

السؤال الثاني:

برر لماذا تعتبر كل من العبارات التالية خطأ أو صواب من وجهة نظرك.

(أ) تعتبر حسابات العملاء أكثر سيولة من النقدية.

(ب) يترتب على دفع المصروفات انخفاض النقدية وزيادة الالتزامات وانخفاض حقوق الملكية.

(حـ) يتم أعداد الميزانية العمومية عن فترة زمنية معينة لأنها تظهر نتيجة نشاط المشروع خلال الفترة.

(د) يظهر الحساب الختامي الأصول والمصروفات في أحد جانبيه، والخصوم والايرادات في الجانب الآخر.

(هـ) يتساوى رأس مال المشروع مع الفرق بين الأصول والالتزامات بصفة دائمة.

(و) يظهر الحساب الختامي المصروفات التي يتم سدادها نقداً خلال الفترة التي يغطيها الحساب.

(ز) إذا حدثت زيادة في أحد الأصول فلا بد وأن يقابل ذلك نقص في أصل أو زيادة في حقوق الملكية.

(ح) الالتزامات طويلة الأجل هي تلك التي تستحق السداد خلال الفترة المحاسبية.

(ط) تعتبر الايجارات المستحقة للمنشأة قبل الغير من الالتزامات قصيرة الأجل.

(ي) يمكن أن لا يترتب على بعض العمليات التي يقوم بها المشروع أي تغيير في مجموع الأصول أو الخصوم.

(ك) تقتصر الايرادات على ما يتم تحصيله نقداً من بيع السلع والخدمات للعملاء.

(ل) لا بد وأن تؤدي الايرادات الى زيادة الأصول حتى لو لم يتم تحصيلها نقداً.

(م) تؤدي زيادة مجموع الأصول بالضرورة الى زيادة الالتزامات ورأس المال.

(ن) الحساب الختامي هو كشف ببنود الايرادات والمصروفات في تاريخ انتهاء السنة المالية.

(ء) إذا زادت النقدية فهذا يعني بالضرورة تحصيل مبالغ مستحقة على العملاء أو إتمام مبيعات نقدية.

(ص) يؤدي نقص الأصول بالضرورة الى الحصول على ايرادات.

السؤال الثالث:

وضح أي من العناصر الآتية ينتمي إلى الميزانية العمومية وأيها ينتمي إلى الحساب الختامي (بمعنى يظهر فيه) موضحاً الجانب الذي يظهر فيه كل عنصر (حساب) في كل أو أي منهما:

ايجار المباني التي تستأجرها الشركة من الغير، الايجار المستحق للمنشأة قبل الغير، تكلفة البضاعة المباعة، مخزون البضاعة، المبيعات الآجلة (التي لم تتحصل

قيمتها بعد)، العملاء (المدينون)، الأجور، الأجور المستحقة، الأجور المقدمة (المدفوعة مقدماً)، ايرادات الفوائد، أوراق القبض، مصروفات تحصيل أوراق القبض، سيارات النقل والانتقال، مصروفات تشغيل السيارات، الأرباح المحجوزة، صافي الربح، المباني، الآلات والمعدات، الوقود والزيوت والقوى المحركة المستنفدة في تشغيل الآلات والمعدات، قرض البنك، الفوائد، الفوائد المستحقة للبنك على القرض والتي لم تسدد بعد.

السؤال الرابع :

اختر الاجابة الصحيحة من الأجابات المعطاة لكل حالة من الحالات التالية:

١ - حيث الأصول هي الأشياء التي تمتلكها الوحدة المحاسبية أو تقع في حوزتها فان:

أ - الخصوم هي الحقوق في هذه الأصول، أو مصادر تمويل هذه الأصول عن طريق الملاك وغير الملاك.

ب - يلزم أن تتساوى الأصول مع الخصوم بصفة دائمة.

جـ - حقوق الملكية تمثل الفرق بين جملة الأصول وما قام بتمويله منها غير الملاك.

د - كل ما تقدم ، هـ - لا شيء مما تقدم.

٢ - تتمثل الأرباح المحجوزة في:

أ - زيادة تدفق الايرادات نتيجة بيع السلع والخدمات عن تدفق المصروفات اللازمة لتوفير السلع والخدمات التي يتم بيعها للعملاء.

ب - ذلك الجزء من حقوق الملكية التي يتوفر للملاك نتيجة مزاولة الوحدة المحاسبية لنشاطها بأرباح.

جـ - فيما يتم استثماره من أرباح في الاضافة إلى الأصول.

د - كل ما تقدم ، هـ - لا شيء مما تقدم.

٣ ـ تؤثر عمليات الايرادات والمصروفات في كل من الأصول والخصوم كالتالي:

أ ـ تؤدي الايرادات إلى زيادة الاصول وحقوق الملكية معاً.

ب ـ تؤدي المصروفات إلى نقص الأصول أو زيادة الإلتزامات أو كلاهما كما تؤدي إلى نقص حقوق الملكية.

جـ ـ تكون محصلة الايرادات والمصروفات زيادة الأصول وحقوق الملكية مع زيادة الالتزامات في بعض الأحيان، ما دامت المحصلة أرباحاً.

د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء مما تقدم.

٤ ـ تختلف الأصول الثابتة عن الأصول المتداولة في أن:

أ ـ الأولى يتم الحصول عليها لأغراض استخدامها لفترة طويلة بينما الثانية يتم الحصول عليها لأغراض إعادة بيعها أو هي تنتج عن عمليات الايرادات وتتحول إلى نقدية في فترة قصيرة.

ب ـ تظهر الأولى طبيعة نشاط المشروع بينما توضح الثانية قدرة المشروع على الوفاء بالتزاماته للغير.

جـ ـ الأصول الثابتة يلزم أن تكون من السلع المعمرة بينما لا يلزم أن تكون الأصول المتداولة من السلع قصيرة العمر.

د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء مما تقدم.

٥ ـ تعتبر المصروفات التي تسدد مقدماً قبل الحصول على الخدمة المقابلة لها من الأصول لأن:

أ ـ سدادها مقدماً يعني قيام التزام الغير بأداء الخدمة المقابلة للوحدة المحاسبية مستقبلاً دون قيام الوحدة بسداد نقدية في ذلك الوقت.

ب ـ هي تتحول إلى نقدية مستقبلاً عندما تشارك الخدمة التي يقدمها الغير للوحدة المحاسبية في تحقيق ايرادات مستقبلاً ويتم تحصيل قيمة الايرادات نقداً.

جـ لا يلزم الغير بالوفاء بقيمتها نقداً للوحدة المحاسبية ومن ثم لا تعتبر من الأصول النقدية.

د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء مما تقدم.

٦ ـ إذا بلغ مجموع الأصول في ١/١ مبلغ ٣٩٢٠٠٠ جنيه متضمناً بضاعة تبلغ تكلفتها ١٦٠٠٠٠ جنيه، وتم في ذلك اليوم بيع بضاعة تكلفتها ٦٠٠٠٠ جنيه بمبلغ ٨٠٠٠٠ جنيه تحصل منها نقداً ٥٠٠٠٠ جنيه فائدة:

أ ـ تنقص البضاعة بمبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه وتزداد النقدية بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه ويزداد العملاء (المدينون) بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه لتكون محصلة الزيادة في الأصول ٢٠٠٠٠ جنيه.

ب ـ تزداد الايرادات بمبلغ ٨٠٠٠٠ جنيه وتزداد المصروفات بمبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه.

جـ ـ تزداد الأرباح المحجوزة ومن ثم حقوق الملكية بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه.

د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء مما تقدم.

٧ ـ تعتبر المصروفات المستحقة من الالتزامات لأنها:

أ ـ تمثل خدمات أداها الغير للوحدة المحاسبية خلال الفترة المحاسبية وساهمت في تحقيق إيرادات الفترة، وذلك دون أن يحصل الغير من الوحدة على مقابلها بعد.

جـ ـ تمثل وسيلة من وسائل تمويل الأصول، أي الحصول على أصول جديدة أو إضافية بطريقة غير مباشرة حيث ساهمت في تحقيق الايرادات التي تؤدي إلى زيادة الأصول.

د ـ تنطوي على التزام الوحدة المحاسبية بسداد قيمتها نقداً في تاريخ لاحق لتاريخ نهاية الفترة المحاسبية.

هـ ـ كل ما تقدم ، و ـ لا شيء مما تقدم.

٨ ـ تختلف مبيعات البضاعة عن تكلفة البضاعة المباعة في أن:

أ ـ مبيعات البضاعة مقومة بسعر البيع بينما تكلفة البضاعة المباعة مقومة

على أساس تكلفتها تسليم محلات الوحدة المحاسبية (ثمن الشراء + تكلفة النقل، وخلافه).

ب ـ مبيعات البضاعة من الايرادات وتكلفة البضاعة المباعة من أهم بنود المصروفات.

جـ ـ تؤدي مبيعات البضاعة إلى زيادة الأصول بالقيمة بينما تكلفة البضاعة المباعة تؤدي إلى نقص الأصول بالقيمة.

د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء مما تقدم.

٩ ـ يعتبر مقابل نقل البضاعة المشتراة من مقر البائع لمقر المشترى إذا تحملها المشترى من عناصر التكلفة بينما يعتبر مقابل نقل البضائع المباعة من مقر البائع إلى مقر المشترى إذا تحملها البائع من بنود المصروفات حيث:

ـ البضاعة التي يتم شراءها من الأصول ومقابل نقلها لمقر الوحدة المحاسبية يعتبر من ضمن التكاليف المؤدية إلى تواجدها لدى الوحدة لامكانية عرضها على العملاء وبيعها، بينما البضاعة التي يتم بيعها يتحقق عنها ايرادات تعادل سعر البيع ومقابل نقلها من مقر الوحدة المحاسبية للعميل الذي اشتراها يعتبر من المصاريف اللازمة لتحقق الايرادات.

ب ـ لأن مقابل نقل البضاعة المشتراة عادة ما يتحمله المشتري بينما مقابل نقل البضاعة المباعة عادة ما يتحمله البائع.

جـ ـ يؤدي مقابل النقل في كل الأحوال إلى نقص الأصول أو زيادة الالتزامات.

د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء مما تقدم.

١٠ ـ إذا قامت الوحدة المحاسبية بأداء خدمات لعملائها بمقابل نقدي أو أجل فأن:

ـ كل ما يستنفد في سبيل أداء هذه الخدمات من أصول أو خدمات العاملين وما شابه ذلك يعتبر من بنود المصروفات سواء تم سداد القيمة نقداً أو لم يتم.

ب ـ تعتبر قيمة الخدمات التي يتحمل بها العملاء من بنود الايرادات سواء تحصلت القيمة نقداً أو ظلت مستحقة قبل العملاء.

جـ ـ تزداد الأصول عموماً بقيمة الخدمات المباعة وتنقص بما يسدد من مصروفات في سبيل أدائها أو يستنفد من أصول في سبيل ذلك كما قد تزداد الالتزامات بالمصروفات التي يلزم سدادها نقداً ولكنها لم تسدد بعد.

د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء مما تقدم.

ثانياً: التمارين:

التمرين الأول:

فيما يلي بعض العمليات التي قامت بها ورشة زين الدين لإصلاح السيارات خلال شهر مارس.

رقم	تاريخ	العمية
أ	٣/١	قام زين الدين بتكوين الورشة، وأودع رأس مال فيها قدره ١٥٠٠٠ جنيه نقداً.
ب	٣/٣	قام زين الدين بشراء آلة ضبط كهرباء السيارات بمبلغ ٦٣٠٠ جنيه على الحساب.
حـ	٣/٥	قام زين الدين بشراء عدد وأدوات بمبلغ ١٢٥٠٠ جنيه، سدد منها ٤٥٠٠ جنيه نقداً، والباقي يستحق السداد بعد ثلاثة شهور.
د	٣/٧	زاول زين الدين عمليات إصلاح السيارات في ذلك اليوم، وكانت حصيلة ايراداته النقدية ٨٩٠ جنيه، كما يستحق له قبل عملائه ٤٦ جنيه.
هـ	٣/٨	قام زين الدين بسداد أجور العمال والفنيين عن الأسبوع الأول من الشهر والبالغ قدرها ٣٦٠ جنيه.
ز	٣/١١	اقترض زين الدين ٦٠٠٠ جنيه من البنك.
جـ	٣/١٣	قام زين الدين بعمليات إصلاح للسيارات بلغت قيمتها ٧٨٠ جنيه تحصلت نقداً.
ط	٣/١٤	اشترى زين الدين شحوم وزيوت لزوم عمليات السيارات بمبلغ ١٢٠٠ جنيه سددت نقداً.
ي	٣/١٥	اشترى زين الدين ونش جرار لسحب السيارات العاطلة بمبلغ ٤٥٠٠ جنيه نقداً.

ك ٣/١٦ سدد زين الدين الأجور المستحقة للعمال والفنيين عن الاسبوع الثاني من الشهر.

ل ٣/١٧ بلغت ايرادات إصلاح السيارات في ذلك اليوم ١٣٥٠ جنيه تحصل منها نقداً ١١٥٠ جنيه، كما حصل زين مبلغ ٣٦ جنيه من المستحقات قبل عملائه بتاريخ ٣/٧.

م ٣/٢٠ عند جرد الزيوت والشحومات في ذلك التاريخ وجد أنه استخدم منها في عمليات الاصلاح ما يبلغ قيمته ١٦٠ جنيه.

المطلوب:

توضيح أثر كل من العمليات السابقة على معادلة الميزانية طبقاً للنموذج التالي:

رقم	تاريخ العملية	الأصول	=حقوق الملكية	+ الالتزامات
		جنيه	جنيه	جنيه
أ	٣/١	١٥٠٠٠	١٥٠٠٠	
ب	٣/٣	+ ٦٣٠٠		٦٣٠٠
		٢١٣٠٠	= ١٥٠٠٠	+ ٦٣٠٠
حـ	٣/٥	...	...	...

التمرين الثاني:

باستخدام نفس نموذج معادلة الميزانية وإظهار التغيرات فيها الموضح في التمرين الأول وبإضافة الأعمدة التالية: الأصول الثابتة، الأصول المتداولة، رأس المال، الأرباح المحجوزة، الالتزامات، وضح أثر كل من العمليات التالية على معادلة الميزانية وذلك مع جمع الأعمدة للتحقق من صحة المعادلة بعد كل عملية:

رقم	تاريخ	العملية
أ	٤/١	قام حسانين حسونة حسين بتكوين مشروع للاتجار في ملابس السيدات برأس مال نقدي قدره ٢٠٠٠٠٠ جنيه.
ب	٤/٢	قام المذكور باستئجار محل في موقع مناسب مقابل إيجار شهري قدره ١٥٠ جنيه تم سداده عند التعاقد، ثم قام بشراء أثاث ومفروشات بلغت قيمتها ٤٢٠٠٠ جنيه سدد نصفها نقداً.
جـ	٤/٧	تعاقد حسانين مع عدد من العمال والموظفين لمساعدته في ادارة شؤون المشروع، وقام بشراء بضائع بمبلغ ٣٦٠٠٠٠ جنيه سدد منها ١٠٠٠٠٠ جنيه، والباقي على الحساب.
د	٤/١٠	تم افتتاح المحل وبلغت مبيعاته في ذلك اليوم ٣٤٠٠٠ جنيه حصلت نقداً.
هـ	٤/١٢	كان اليوم السابق عطلة رسمية وباع المحل في هذا اليوم ما بلغت جملة إيراداته ٤٧٥٠٠ جنيه تحصل منها نقداً ٣٢٧٠٠ جنيه، والباقي يستحق السداد في نهاية الشهر.
و	٤/١٥	قام حسانين بسداد مرتبات العمال والموظفين حتى تاريخه والبالغ قدرها ٤٥٠٠ جنيه، كما قام بجرد البضاعة الباقية لديه ووجد أن تكلفتها ٣١٢٠٠٠ جنيه.
ز	٤/١٨	سدد حسانين مبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه من باقي ثمن البضاعة المستحق عليه وسدد ١٢٠٠٠ جنيه من باقي ثمن الأثاث والمفروشات المستحق عليه.
ح	٤/٢١	قام المذكور بالحصول على قرض من البنك بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه يتم سداده خلال ثلاثة أشهر بفائدة سنوية قدرها ١٢٪ تدفع في نهاية كل شهر.
ط	٤/٢٣	بلغت المبيعات النقدية ٥٢٣٠٠ جنيه والمبيعات الآجلة ١٠٢٠٠ جنيه وتكلفة البضاعة المباعة ٣٨٠٠٠ جنيه.

ي	٤/٢٤	سدد العملاء جزءاً من المبالغ المستحقة عليهم بلغت قيمته ٥٤٠٠ جنيه.
ك	٤/٢٩	سدد حسانين مرتبات العمال والموظفين عن النصف الأخير من الشهر وبلغت قيمتها ٤٧٠٠ جنيه.
ل	٤/٣٠	سدد حسانين الفوائد المستحقة للبنك عن عشرة أيام في هذا الشهر والبالغ قدرها ١٠٠ جنيه.

التمرين الثالث:

فيما يلي بعض العمليات التي قامت بها مؤسسة سامتكس خلال شهر مايو ١٩٨٥. والمطلوب منك هو إظهار أثر هذه العمليات على معادلة الميزانية وتجميع أعمدة المعادلة (ترصيدها) بعد إثبات كل عملية من العمليات. استخدم عمود لكل من العناصر التالية: رقم العملية، التاريخ، الآلات والمعدات، المدينون، النقدية، رأس المال، الأرباح المحجوزة، الدائنون:

رقم	التاريخ	العملية
أ	٥/١	اجتمع المؤسسون واتفقوا على تكوين المؤسسة برأس مال قدره ٥٠٠٠٠ جنيه يسدد نقداً يوم ١٩٨٥/٥/٣.
ب	٥/٤	قامت المؤسسة بشراء آلات نقداً بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه.
جـ	٥/٩	قامت المؤسسة بشراء آلات اضافية بمبلغ ٧٥٠٠ جنيه على أن يتم السداد بعد شهر.
د	٥/١٥	حصلت المؤسسة مبلغ ١٣٥٠٠ جنيه قيمة الخدمات المؤداة نقداً لعملائها حتى تاريخه، وما زال مستحقاً لها قبل العملاء ٤٦٠٠ جنيه.
هـ	٥/١٦	قامت المؤسسة بسداد أحور العمال والموظفين حتى يوم ٥/١٥ والبالغ قدرها ٤٣٠٠ جنيه.

و	٥/١٩	قامت المؤسسة بأداء خدمات لعملائها قيمتها ١٢٠٠ جنيه لم يتم تحصيلها بعد.
ز	٥/٢١	حصلت المؤسسة من عملائها مبلغ ٤٢٠٠ جنيه.
ح	٥/٣٠	ما زالت الأجور المستحقة عن النصف الثاني من الشهر لم تسدد بعد وتبلغ قيمتها ٥٢٠٠ جنيه.

التمرين الرابع:

فيما يلي بعض البيانات الخاصة بمنشأة السعادة التجارية عن شهر يونيو ١٩٨٥:

جنيه	
١٣٢٥٠٠	ايرادات مبيعات بضاعة عن الشهر.
١٣٢٥٠	خدمات مباعة للعملاء
١٣٢٥	ايجارات مسددة عن الشهر
٣٢٥	فوائد قروض مسددة عن الشهر
٤٥٥٠	أجور عمال وموظفين عن الشهر
٨٧٣٠٠	تكلفة البضاعة المباعة خلال الشهر
١٢٠٠	مصروفات دعاية وإعلان
٢٢٥٠	زيوت وشحوم وقطع غيار مستنفدة عن الشهر
٣٨٥٠	متحصلات من عمولات وسمسرة قامت بها الشركة خلال الشهر.
١٦٥٠	مياه وأناة وتدفئة وبريد وبرقيات عن الشهر

المطلوب:

إعداد الحساب الختامي للشركة عن شهر يونيو ١٩٨٥.

التمرين الخامس:

فيما يلي بعض البيانات الخاصة بشركة الضحى والتي ظهرت في نهاية الشهر:

جنيه	بيان	جنيه	بيان
٤٤٨٠٠	نقدية في الصندوق	٣٥٦٠٠	آلات ومعدات
٤٦٨٠٠	نقدية في البنوك	١٧٦٠٠	موردون (دائنون)
٣٠٩٦٠٠	عملاء (مدينون)	٢٠٠٠٠	أوراق دفع
٤٠٠٠٠	أوراق قبض	١٠٠٠٠٠٠	رأس المال
٢٤٠٠	تأمين مدفوع مقدم	٨٤٨٠٠	أرباح محجوزة
٤٨٠٠٠	أراضي	١٣٤٦٠٠٠	ايرادات مبيعات خدمات
٣٠٠٠٠٠	مباني	٣٠٠٠٠	ايرادات من الايجارات
٨٠٠	ايرادات من الفوائد على أوراق القبض	٣٢٠٠٠	مياه وانارة
٤٠٠	فوائد على أوراق الدفع	٧٤٠٠٠	إعلان ودعاية
٥٩٠٠٠٠	أجور ومرتبات	٧٥٦٠٠	ضرائب مسددة

المطلوب :

(١) تصوير الحساب الختامي عن الشهر.
(٢) تصوير الميزانية العمومية للشركة كما تظهر في نهاية الشهر.

التمرين السادس :

فيما يلي الميزانية العمومية لشركة النجاح كما تظهر في ١٩٨٥/١/٣١ :

الأصول	جنيه	جنيه	الخصوم	جنيه	جنيه
الأصول الثابتة			حقوق الملكية		
أراضي	٣٥٠٠٠		رأس المال	٧٥٠٠٠	
مباني	٧٥٠٠٠		الأرباح المحجوزة	٣٢٥٠٠	
		١١٠٠٠٠			١٠٧٥٠٠
الأصول المتداولة			الالتزامات طويلة الأجل		
مخزون البضاعة	٢٢٥٠٠		قرض من البنك يستحق		
العملاء	٧٥٠٠		السداد في ٣١/١٢/٨٩		١٢٥٠٠
النقدية	١٠٠٠٠		إلتزامات قصيرة الأجل		
		٤٠٠٠٠	موردون	١٥٠٠٠	
			أوراق دفع	١٤٠٠٠	
			أجور مستحقة	١٠٠٠	
					٣٠٠٠٠
		١٥٠٠٠٠			١٥٠٠٠٠

فإذا عملت أن الشركة قامت خلال شهر فبراير بالعمليات الآتية :

١ ـ حصلت الشركة على رأس مال إضافي قدره ٢٥٠٠٠ جنيه .
٢ ـ حصلت الشركة ٥٠٠٠ جنيه من العملاء .
٣ ـ سددت الشركة ٧٥٠٠ جنيه للموردون .
٤ ـ سددت الشركة الأجور المستحقة .
٥ ـ سددت الشركة ٥٠٠٠ جنيه من أوراق الدفع .
٦ ـ سددت الشركة إيجاد شهر فبراير والبالغ ٢٠٠٠ جنيه .
٧ ـ سددت الشركة الأجور عن الشهر والبالغ قدرها ٢٥٠٠ جنيه .

٨ ـ باعت الشركة ما تكلفته ١٥٠٠٠ جنيه من البضاعة مقابل ٢٥٠٠٠ جنيه نقداً.

المطلوب:

١ ـ إعداد معادلة الميزانية كما تظهر في أول فبراير ١٩٨٥، ثم إظهار أثر العمليات السابقة عليها.

٢ ـ إعداد الحساب الختامي للشركة عن الشهر وتصوير الميزانية العمومية كما تظهر في نهاية الشهر.

الفصل الخامس

في الاثبات الدفتري والترحيل وموازنة الحسابات

١ ـ مقدمة :

سبق أن وضحنا أو وظيفة المحاسبة الرئيسية تتمثل أساساً في قياس نشاط المشروع الذي يمثل الوحدة المحاسبية وتوصيل نتيجة هذا القياس من بيانات ومعلومات إلى من يهمه الأمر. ويتمثل نشاط المشروع إلى حد كبير في التعامل في الموارد الاقتصادية عن طريق اقتنائها أو استخدامها أو الإتجار فيها على أمل أن تكون نتيجة هذا التعامل تحقيق أرباح. ويمكن. في واقع الأمر، التحقق من نتائج نشاط المشروع وقياسها عن طريق متابعة ما يقوم به من عمليات تبادل مختلفة خلال الفترة الزمنية التي يرغب في قياس نتائج النشاط عنها. ويعتمد المحاسب إلى درجة كبيرة، وخاصة المحاسب المالي، على عمليات التبادل التي يقوم بها المشروع لقياس نتائج نشاطه قياساً نقدياً. ولما كانت عمليات التبادل التي يقوم بها المشروع، وخاصة في العصر الحديث، من الكثرة والتنوع بحيث يصعب قياس نتائجها عن طريق معادلة الميزانية السابق عرضها في الفصل المتقدم، فقد أصبح من الضروري أن يستعين المحاسب بما يمكنه من أدوات وإجراءات لتحليل، وتسجيل وتبويب وتجميع وتلخيص العمليات التي يقوم بها المشروع، والتي تعبر عن نشاطه، بصورة سليمة وهادفة. ويختص هذا الفصل بشرح هذه الأدوات والإجراءات.

٢ ـ الحسابات والقيد المزدوج ومعادلة الميزانية :

لعلنا نذكر من الفصل السابق أننا أطلقنا على عناصر معادلة الميزانية في مرحلة متقدمة اسم الحسابات، وقلنا مثلاً أن رصيد حساب النقدية يمكن أن يزداد

بتحصيل الديون المستحقة على العملاء، أو الحصول على قرض كما يمكن أن ينقص بسداد الأجور، أو بسداد الدائنين، أو بشراء بضاعة نقداً. وعلى هذا الأساس يمكن القول أن حساب النقدية يظهر ما كان موجوداً منها في تاريخ معين، وما طرأ على هذا الموجود من تغيرات خلال فترة معينة، وما هو موجود منها بعد حدوث هذه التغيرات. ولا تخرج وظيفة أي حساب آخر من حسابات معادلة الميزانية عن ذلك.

فالحساب إذن هو أداة محاسبية لإظهار آثار العمليات التي يقوم بها المشروع (الوحدة المحاسبية) على عنصر معين من عناصر الأصول أو الخصوم أو الإيرادات أو المصروفات. ويتخذ الحساب أشكالاً متعددة غير أنه في أكثر صوره استخداماً يتخذ شكل حرف T، حيث يكون له جانبان، أحدهما إلى اليسار والآخر إلى اليمين، كما هو موضح في الشكل الآتي:

نموذج حساب على شكل حرف T

اسم الحساب

ولاتخاذ الحساب لهذا الشكل ما يبرره. فيخصص أحد الجانبين لتسجيل العمليات التي تؤدي إلى زيادة الحساب ويخصص الجانب الآخر لتسجيل العمليات التي تؤدي إلى نقص الحساب. وليست هذه العملية ـ عملية تخصيص جانبي الحساب ـ متروكة للاختيار، بل تخضع لقواعد معينة تهدف إلى تحقيق أهداف معينة، وجرى العرف المحاسبي على اتباعها لفترة تقرب من ٧٠٠ سنة، وأصبحت متعارف عليها دولياً. ولنفرض مثلاً قبل التعرض لهذه القواعد، أن لدينا حسابين أحدهما للأصول بصفة اجمالية والثاني للخصوم بصفة إجمالية. ودعنا نتفق أن زيادة الحساب يتم تسجيلها في جانبه الأيمن. بينما يسجل نقص الحساب في جانبه الأيسر بصرف النظر عن كونه حساب الأصول أو حساب الخصوم. فإذا ما اتبعنا هذا الإجراء لوجدنا أن مجموع الأصول سوف يساوي مجموع الخصوم في نهاية الفترة

التي يتم تسجيل العمليات في الحسابين عنها، فمجموع الأصول في نهاية الفترة يساوي مجموع الجانب الأيمن (مجموع الزيادات) بعد خصم مجموع الجانب الأيسر (النقص). كما أن مجموع الخصوم أيضاً يتم الحصول عليه عن طريق طرح مجموع الجانب الأيسر من مجموع الجانب الأيمن. وبمعنى آخر، سوف نجد أن كل من الحسابين يمثل صورة طبق الأصل من الآخر (لاحظ أن تبادل الأصول الذي لا يؤثر على الخصوم لن يظهر في حساب الأصول في هذه الحالة). فلم لا نكتفي بحساب واحد اذن؟.

والواقع أن الحسابات يتم تقسيمها لأغراض أثبات العمليات فيها إلى مجموعتين بحيث يتحقق ما يطلق عليه **المراجعة الحسابية التلقائية**. ويتم إثبات الزيادة في حسابات إحدى هاتين المجموعتين في الجانب الأيمن منها بينما يتم إثبات النقص في الجانب الأيسر، ويتم إثبات الزيادة في حسابات المجموعة الثانية في الجانب الأيسر منها ويتم إثبات النقص في الجانب الأيمن. وعند «ترصيد» كل من المجموعتين في نهاية فترة زمنية معينة، لا بد وأن يتطابق مجموع أرصدة كل من المجموعتين مع الأخرى، وبهذا تتحقق المراجعة الحسابية التلقائية.

«والترصيد» هو عملية تجميع جانبي كل حساب وإيجاد الفرق بينهما، وعادة ما يتم الترصيد محاسبياً بطريقة المتمم الحسابي، فيتم جمع الجانب الأكبر من الحساب، ثم ينقل هذا المجموع في نهاية الجانب الأصغر ويتم إيجاد المتمم الحسابي للجانب الأصغر ليصل إلى مجموع الجانب الأكبر، ويدون هذا المتمم في الجانب الأصغر ليمثل رصيد الحساب. و«الرصيد» إذن هو الفرق بين جانبي الحساب. ويظهر الرصيد في الجانب الأيمن إذا كان الجانب الأيسر أكبر من الجانب الأيمن.

وعند تقسيم الحسابات إلى المجموعتين المشار إليهما سابقاً يراعى أن أرصدة إحدى المجموعتين تظهر بطبيعتها في الجانب الأيسر وان أرصدة المجموعة الأخرى تظهر بطبيعتها في الجانب الأيمن، وتساعد عملية مطابقة مجموع أرصدة كل من المجموعتين على مجموع أرصدة المجموعة الأخرى مساعدة فعالة في اكتشاف الأخطاء كما سوف نرى فيما بعد. كما يطلق على نظام القيد في هاتين المجموعتين من الحسابات **«نظام القيد المزدوج»** وسوف يرد شرحه عاجلاً.

ولنعد الآن إلى كيفية تقسيم الحسابات إلى هاتين المجموعتين. والواقع أن التقسيم ينبثق أساساً من معادلة الميزانية ومعادلة المحاسبة الرئيسية. فقد جرت العادة على اعتبار أن الأصول التي تظهر في الجانب الأيمن من معادلة الميزانية يتم إثبات الزيادة فيها في الجانب الأيمن من الحسابات التي تتكون منها هذه الأصول، وعلى اعتبار أن الخصوم (حقوق الملكية + الإلتزامات) التي تظهر في الجانب الأيسر من معادلة الميزانية يتم إثبات الزيادة فيها في الجانب الأيسر من الحسابات الممثلة لها. ويترتب على ذلك أن النقص في لأاصول يتم إثباته في الجانب الأيسر من حساباتها والنقص في الخصوم يتم إثباته في الجانب الأيمن من حساباتها. كما يترتب على ذلك أيضاً أن أرصدة الأصول (المتممات الحسابية لحساباتها) تظهر في الجانب الأيسر من حساباتها وأرصدة الخصوم تظهر في الجانب الأيمن من حساباتها وذلك في نهاية الفترة المحاسبية أو عندما يتم الترصيد.

ولتوضيح ذلك دعنا نفترض أن الشركة العامة لتجارة وهندسة السيارات تكونت في أول يناير وقامت بالعمليات الآتية:

أ ـ حصلت على رأس مال نقدي قدره ٢٥٠٠٠ جنيه.

ب ـ اشترت أثاثاً وتركيبات بمبلغ ٩٠٠٠ جنيه سدد منها نقداً ٦٠٠٠ جنيه، والباقي يستحق السداد بعد شهر لمؤسسة المفروشات الحديثة.

جـ ـ اقترضت من البنك ٢٠٠٠٠ جنيه لتمويل شراء سيارات للاتجار فيها، حصلت عليها نقداً.

د ـ اشترت ٦ سيارات جديدة سعر السيارة ٣٠٠٠ جنيه تم سداد نصفها نقداً، والباقي يستحق للشركة العربية لانتاج السيارات (تعتبر السيارات بضاعة من وجهة نظر الشركة لأنها لأغراض الإتجار فيها).

هـ ـ قامت بأداء خدمات صيانة واصلاحات لسيارات عملائها بلغت قيمتها ٧٨٠٠ جنيه تحصل منها نقداً ٥٠٠٠ جنيه.

و ـ بلغت تكلفة خدمات الصيانة المؤداة للعملاء من أجور ومواد ومهمات ٥٧٥٠ جنيه سددت نقداً.

ويلاحظ أن العملية (أ) تؤدي إلى زيادة النقدية (أصول) وزيادة رأس المال (خصوم) بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه. فإذا فتحنا حسابا للنقدية وحسابا لرأس المال لظهر في الجانب الأيمن من النقدية مبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه وفي الجانب الأيسر من حساب رأس المال نفس المبلغ.

العملية (ب) تتطلب فتح حساب للأثاث والتركيبات يثبت في الجانب الأيمن منه ٩٠٠٠ جنيه مقابل إثبات ٦٠٠٠ جنيه في الجانب الأيسر من حساب النقدية ومقابل فتح حساب للدائنين يثبت في الجانب الأيسر منه مبلغ ٣٠٠٠ جنيه.

وعلى نمط العمليتين (أ)، (ب) تظهر الحسابات التي تسجل أثر العمليات السابقة كالآتي:

حساب النقدية

جنيه		جنيه	
٢٥٠٠٠	(أ)	٦٠٠٠	(ب)
٢٠٠٠٠	(جـ)	٩٠٠٠	(د)
٥٠٠٠	(هـ)	٥٧٥٠	(و)

حساب رأس المال

جنيه		جنيه	
		٢٥٠٠٠	(أ)

حساب الدائنون

جنيه		جنيه	
		٣٠٠٠	(ب)
		٩٠٠٠	(د)

حساب الأثاث والتركيبات

جنيه		جنيه	
٩٠٠٠	(ب)		

حساب قرض البنك

جنيه		جنيه	
		٢٠٠٠٠	(جـ)

حساب البضاعة (سيارات)

جنيه		جنيه	
١٨٠٠٠	(د)		

حساب المدينون (عملاء)

جنيه		جنيه	
٢٨٠٠	(هـ)		

حساب الأرباح المحجوزة

جنيه		جنيه	
٥٧٥٠	(و)	٧٨٠٠	(هـ)

ويلاحظ أنه في كل عملية من العمليات يكون مجموع ما يثبت في الجانب الأيمن من حساب أو حسابات معينة لا بد وأن يتساوى مع مجموع ما يثبت في الجانب الأيسر لحساب أو حسابات أخرى. ويطلق على اثبات كل عملية من العمليات محاسبياً «أجراء قيد محاسبي».

وعلى هذا الأساس يمكن التعبير عن معادلة الميزانية في صورة حسابات على الوجه التالي[1]:

الأصول	= حقوق الملكية	+ الالتزامات
+ | -	- | +	- | +

وتوضح إشارة (+) الجانب الذي يتم فيه قيد الزيادة في الحساب كما توضح إشارة (-) الجانب الذي يتم فيه إثبات نقص الحساب. ومن الواضح أن **الأصول تزيد في الجانب الأيمن من حساباتها وتنقص في الجانب الأيسر** بينما **الخصوم** - أي حقوق الملكية والالتزامات **تزيد في الجانب الأيسر** من حساباتها **وتنقص في الجانب الأيمن**.

ولعلنا نتذكر من الفصل السابق أن الميزانية العمومية يتم تصويرها في تاريخ معين. وهي في الواقع تظهر أرصدة حسابات الأصول وحسابات الخصوم في ذلك التاريخ. وعلى ذلك نجد أن أرصدة الأصول تظهر في بداية الفترة المحاسبية التالية لتاريخ الميزانية في الجانب الأيمن من حساباتها، ويطلق عليها **أرصدة أول الفترة**، أي مقدار ما يتواجد لدى المشروع من أصول مختلفة في بداية الفترة، كما أن أرصدة الخصوم من حقوق ملكية وإلتزامات تظهر في بداية الفترة المحاسبية في الجانب الأيسر من حساباتها. وليس في ذلك تناقض مع ما سبق ذكره من أن المتمم الحسابي لجانبي كل حساب من حسابات الأصول والذي يجعل الجانب الأصغر مساوياً

(١) اتبع هذه الطريقة ادواردس، وهرمانسون، وسالمونسون في كتابهم الممتاز:

James D. Edwards, Rogar H. Hermanson, and R.F. Salmonson, Accounting. A Programmed Text. (Homewood, Ill. :Richard D. Irwin. Inc. 1967). p. 64.

للجانب الأكبر يظهر في العادة في الجانب الأيسر، ويتم الحصول عليه عن طريق ترصيد الحساب. فعملية الترصيد تتم في نهاية فترة معينة ويكون الرصيد في تاريخ الترصيد هو رصيد نهاية الفترة. ونفس المنطق ينسحب على حسابات الخصوم. وعلى هذا الأساس يمكن القول أن كل حساب من الحسابات يظهر الرصيد الموجود فيه في بداية الفترة، والتغيرات التي طرأت عليه من زيادة أو نقص خلال الفترة، ويظهر الرصيد الموجود في نهاية الفترة. ويظهر رصيد أول الفترة في حسابات الأصول في الجانب الأيمن منها، وتسجل الزيادة في نفس الجانب، ويسجل النقص في الجانب الأيسر ويظهر فيه رصيد آخر الفترة. أي أن كل حساب من حسابات الأصول يمكن التعبير عنه في صورة المعادلة التالية.

مجموع الجانب الأيمن = مجموع الجانب الأيسر

الرصيد الموجود أول الفترة + الزيادة = النقص + الرصيد الموجود في نهاية الفترة.

ونفس المنطق ينسحب بصورة عكسية على حسابات الخصوم كما يتضح من المعادلة التالية:

مجموع الجانب الأيمن = مجموع الجانب الأيسر

النقص + الرصيد الموجود في نهاية الفترة = الرصيد الموجود في أول الفترة + الزيادة

ويوضح المثال التالي العلاقة بين الميزانية العمومية في تاريخ معين وأرصدة حساباتها في بداية الفترة التالية لذلك التاريخ.

ويتضح من تفحص العلاقات بين الحسابات الموضحة فيما بعد والميزانية العمومية أن رصيد أول الفترة يعامل معاملة الزيادة في الحساب. أي أن أرصدة حسابات الأصول التي تظهر في الجانب الأيمن من الميزانية تظهر في الجانب الأيمن من حساباتها وأرصدة حسابات الخصوم التي تظهر في الجانب الأيسر من الميزانية تظهر في الجانب الأيسر من حساباتها.

الميزانية العمومية في ٣١/١٢/١٩٨٤

الأصول		الخصوم	
جنيه		جنيه	
٧٥٠٠٠	مباني	١٨٠٠٠٠	رأس المال
٣٥٠٠٠	أثاث	٣٩٠٠٠	الأرباح المحجوزة
٩٢٠٠٠	بضاعة	٤٠٠٠٠	قرض من البنك
٤٦٠٠٠	مدينون	٣٣٠٠٠	دائنون
٦٤٠٠٠	نقدية	٢٠٠٠٠	أوراق دفع
٣١٢٠٠٠		٣١٢٠٠٠	

وتظهر الحسابات الواردة في الميزانية السابقة في ١/١/١٩٨٥ كالآتي:

حساب المباني

جنيه		جنيه	
٧٥٠٠٠	رصيد		

حساب الأثاث

جنيه		جنيه	
٣٥٠٠٠	رصيد		

حساب البضاعة

جنيه		جنيه	
٩٢٠٠٠	رصيد		

حساب المدينون

جنيه		جنيه	
٤٦٠٠٠	رصيد		

حساب النقدية

جنيه		جنيه	
٦٤٠٠٠	رصيد		

حساب رأس المال

جنيه		جنيه	
		١٨٠٠٠٠	رصيد

حساب الأرباح المحجوزة

جنيه		جنيه	
		٣٩٠٠٠	رصيد

حساب قرض البنك

جنيه		جنيه	
		٤٠٠٠٠	رصيد

حساب الدائنين

جنيه		جنيه	
		٣٣٠٠٠	رصيد

حساب أوراق الدفع

جنيه		جنيه	
		٢٠٠٠٠	رصيد

ويطلق على الجانب الأيمن من أي حساب (سواء كان حساب أصول أو حساب خصوم أو حساب إيرادات أو حساب مصروفات) الجانب المدين كما يطلق على الجانب الأيسر من أي حساب الجانب الدائن. ويترتب على ذلك أن زيادة الأصول يتم إثباتها عن طريق جعل حساباتها مدينة (أي تسجيلها في الجانب الأيمن فيها)، وأن نقص الأصول يتم إثباته بجعل حساباتها دائنة، والعكس صحيح بالنسبة للخصوم، أي يتم إثبات زيادتها بجعل حساباتها دائنة، ويتم إثبات نقصها بجعل حساباتها مدينة.

٣ ـ حسابات الايرادات والمصروفات:

لا شك في أنه من الممكن أن يتم تسجيل جميع العمليات التي يقوم بها المشروع في حسابات الأصول والخصوم. إلا أن الغالبية العظمى من عمليات أي مشروع تتمثل في الواقع في عمليات تتعلق في أحد طرفيها بالإيرادات التي يحصل عليها المشروع، أو المصروفات التي يتحملها، أو التكاليف التي يستنفدها في سبيل الحصول على تلك الإيرادات، وكما سبق أن أوضحنا في الفصل المتقدم، فإن عمليات الإيرادات والمصروفات ينعكس أثرها على حقوق الملكية في الحساب الذي خصصناه لذلك وأطلقنا عليه الأرباح المحجوزة. ولما كانت تفاصيل عمليات الإيرادات والمصروفات غالباً ما تكون كثيرة العدد ومتعددة الأثر، فإن إدماجها كلها في حساب واحد «حساب الأرباح المحجوزة» حتى تصبح في صلب معادلة الميزانية يصبح أمراً غير عملياً. ولو تصورنا حساب الأرباح المحجوزة في هذه الحالة لتوقعنا أن يصبح من الطول بحيث يغطي عدداً كبيراً جداً من الصفحات حيث يسجل فيه في هذه الحالة كل عمليات الايرادات والمصروفات. وكما سبق أن ذكرنا أيضاً، ولهذه الأسباب، فإنه يصبح من المستحسن تسجيل عمليات الايرادات والمصروفات في مجموعة مستقلة من الحسابات، بحيث تظهر تفاصيلها بصورة مفيدة ومنسقة، وبحيث تمكننا من إعداد الحساب الختامي السابق التعرض له، وعلى أن يكتفي بإظهار الأثر النهائي لعملية المقاصة بين مجموعة حسابات

الايرادات ومجموعة حسابات المصروفات على حقوق الملكية في حساب الأرباح المحجوزة.

وتعتبر الإيرادات مصدراً من مصادر الحصول على الأصول مثلها في ذلك مثل حقوق الملكية والإلتزامات. فحقوق الملكية تمثل ما يقدمه الملاك للمشروع في سبيل الحصول على أصول، وتمثل الإلتزامات ما يقدمه الغير (بخلاف الملاك) للمشروع من موارد مالية تساعده في تمويل الحصول على أصول، وتمثل الإيرادات ما يحصل عليه المشروع من أصول مختلفة مقابل مزاولة نشاطه في تقديم السلع والخدمات إلى عملائه. وتأسيساً على ذلك فإن حسابات الإيرادات تعامل معاملة حقوق الملكية والإلتزامات من حيث إثبات العمليات فيها. فيتم إثبات الزيادة في الجانب الأيسر منها كما يتم اثبات النقص في الجانب الأيمن منها.

ولتوضيح ما تقدم افترض أن شركة التجارة الحديثة قامت بالعمليات الآتية:

أ - أدت خدمات لعملاء بلغت إيراداتها منها ١٢٥٠ جنيه تحصل منها نقداً ٨٥٠ جنيه.

ب - باعت بضاعة إلى عملائها بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه تحصل منها نقداً ٢٥٠٠٠ جنيه.

جـ - حصلت فوائد على حسابات العملاء على المبالغ المستحقة لها قبلهم بلغت ٤٥٠ جنيه نقداً.

فإن أثر هذه العمليات على الحسابات المختلفة يكون كالآتي:

حساب مبيعات البضاعة (إيرادات)

	جنيه ٣٠٠٠٠ (ب)

حساب مبيعات الخدمات (إيرادات)

	جنيه ١٢٥٠ (أ)

حساب ايرادات الفوائد (إيرادات)

	جنيه ٤٥٠ (جـ)

حساب النقدية (أصول)			حساب العملاء (أصول)	
جنيه			جنيه	
٨٥٠	(أ)		٤٠٠	(أ)
٢٥٠٠٠	(ب)		٥٠٠٠	(ب)
٤٥٠	(جـ)			

ويلاحظ أن العملية (أ) أدت إلى زيادة الايرادات (حساب مبيعات الخدمات) بمبلغ ١٢٥٠ جنيه مقابل زيادة النقدية (أصول) بمبلغ ٨٥٠ جنيه والعملاء (أصول) بمبلغ ٤٠٠ جنيه. وقد أدت العملية (ب) إلى زيادة النقدية بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه، وزيادة العملاء بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه مقابل زيادة الإيرادات (مبيعات البضاعة) بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه. هذا وقد تجاهلنا تكلفة البضاعة المباعة بصفة مؤقتة. أما العملية (جـ) فقد أدت إلى زيادة النقدية، وزيادة الايرادات (الفوائد) بمبلغ ٤٥٠جنيه. لاحظ أن زيادة الأصول تقع في الجانب الأيمن (المدين) من حساباتها وزيادة الايرادات تقع في الجانب الأيسر (الدائن) من حساباتها.

وتعامل حسابات المصروفات عكس معاملة حسابات الإيرادات. ذلك أولاً لأن المصروفات يترتب عليها أما استخدام أصول (أي نقص في الأصول) أو زيادة في الإلتزامات، وثانياً، لأن أثرها عكسي على حقوق الملكية. فالأصول تمثل موارد اقتصادية متاحة للمشروع للاستخدام في مزاولة نشاطه. وعندما يتم استخدامها أو استنفاد خدماتها فإن تكلفة ذلك الجزء المستخدم أو المستنفد تتحول إلى مصروف، ومن ثم يؤدي إلى نقص قيمة الموارد الاقتصادية المتاحة للمشروع للاستخدام في فترات مقبلة. كما أن المشروع قد ينفق مواردا مالية (نقدية) أو يتحمل التزاماتاً في سبيل الحصول على خدمات العاملين في مزاولة نشاطه، وهي تتمثل في الأجور المدفوعة أو المستحقة لهؤلاء العاملين. ويقابل نقص الأصول الناتج عن استخدامها أو استنفاد خدماتها أو انفاقها في مزاولة أنشطة المشروع نقص مماثل في حقوق الملكية. وعلى هذا الأساس فإن حسابات المصروفات تزداد في جانبها الأيمن

(أي بجعلها مدينة) وتنقص في جانبها الأيسر (أي بجعلها دائنة). أي بمعنى آخر، فإن حسابات المصروفات تعامل معاملة حسابات الأصول. ولعل ذلك يذكرنا بما أطلقنا عليه في الفصل السابق المعادلة المحاسبية بصيغتها التفصيلية كالآتي:

الأصول + المصروفات = الخصوم + الايرادات

حيث تمثل المصروفات والإيرادات تلك التي تعلق بالفترة المحاسبية، وحيث تمثل الأصول والخصوم أرصدة نهاية الفترة ولا تحتوي على أرباح الفترة.

ولتوضيح المعالجة المحاسبية لحسابات المصروفات دعنا نفترض أن شركة التجارة الحديثة قامت بالآتي:

د - دفعت أجوراً نقدية لعمال الصيانة في سبيل أداء خدمات لعملائها قدرها ٦٤٠ جنيه ومازال مستحقاً لهم ٣٢٠ جنيه.

هـ - بلغت تكلفة البضاعة المباعة للعملاء ٢١٣٥٠ جنيه.

و - قامت الشركة بسداد الإيجار عن الفترة وقدره ٧٥٠ جنيه. ويكون أثر هذه العمليات على الحسابات المختلفة كالآتي:

حساب الأجور (مصروفات)

جنيه	
٩٦٠ (د)	

حساب الأجور المستحقة (إلتزامات)

	جنيه
	٣٢٠ (د)

حساب النقدية (أصول)

جنيه	جنيه
٨٥٠ (أ)	٦٤٠ (د)
٢٥٠٠٠ (ب)	٧٥٠ (و)
٤٥٠ (جـ)	

حساب البضاعة (أصول)

	جنيه
	٢١٣٥٠ (هـ)

حساب تكلفة البضاعة المباعة (مصروفات)		حساب الإيجار (مصروفات)	
جنيه		جنيه	
٢١٣٥٠ (هـ)		٧٥٠ (و)	

ويلاحظ أن العمليات (أ)، (ب)، (جـ) في حساب النقدية تمثل عمليات الإيرادات في المثال السابق.

وقد أدت العملية (د) إلى زيادة الأجور (مصروفات) بمبلغ ٩٦٠ جنيه مقابل نقص النقدية بما سدد نقداً وقدره ٦٤٠ جنيه، وزيادة الالتزامات (أجور مستحقة) بمبلغ ٣٢٠ جنيه. أما العملية (هـ) فقد أدت إلى نقص البضاعة (أصول) بمبلغ ٢١٣٥٠ جنيه مقابل زيادة تكلفة البضاعة المباعة (مصروفات) بنفس المبلغ. وأدت العملية (و) إلى نقص النقدية مقابل زيادة الإيجار (مصروفات) بمبلغ ٧٥٠ جنيه.

ورغم دواعي الحاجة التي تضطرنا إلى تفصيل حسابات الإيرادات والمصروفات في حسابات مستقلة لتسجيل العمليات التي تتعلق بها خلال الفترة المحاسبية، فإن هذه الحسابات يمكن أن يتم تحويلها جميعاً في نهاية الفترة إلى حساب واحد يمثل نتيجة عمليات المشروع، ومن خلاله تتم مقابلة الايرادات بالمصروفات وهو ما سبق وأطلقنا عليه بصفة مؤقتة، الحساب الختامي. وعلى هذا الأساس يمكن أن نتصور حساب النتيجة في الصورة البيانية الآتية:

الحساب الختامي

حسابات الايرادات		حسابات المصروفات	
−	+	+	−

ولما كانت نتيجة المقاصة بين حسابات الايرادات والمصروفات كما تـظهر في الحساب الختامي من أرباح أو خسائر تؤدي إلى زيادة أو نقص الأرباح المحجوزة في حقوق الملكية (على فرض عدم توزيع أرباح)، فإنه يمكن تصوير معادلة الميـزانية بيانياً بحيث تتحدد أثر علميات المشروع المختلفة عليها في الصورة التالية[1]:

الأصول = حقوق الملكية + الالتزامات

= رأس المال + الأرباح المحجوزة + الالتزامات

مدين	دائن	مدين	دائن	المصروفات		الايرادات		مدين	دائن
+	−	−	+	+	−	−	+	−	+

ولا تخرج عمليات المشروع التي يتم تسجيلها في المحاسبة المالية عملياً عن هذه المجموعات الخمس من الحسابات وهي الأصول، والمصروفات والايرادات والالتزامات وحقوق الملكية. ويهتم المحاسب بتسجيل أثر أو آثار كـل عملية من هذه العمليات على كل من هذه الحسابات.

٤ ـ دليل الحسابات ودفاتر الأستاذ وقواعد إثبات العمليات:

يختلف عدد الحسابات الملائمة لمشروع معين طبقاً لـطبيعة نشـاط المشروع وحجم عملياته ومدى تنوعها. غير أنه يمكن القول بصفة عامة أن هذه الحسابات ترتبط ارتباطاً وثيقاً بالعناصر التي تظهر في الميزانية العمومية للمشروع وفي حسابه الختامي. ومن ثم تنقسم الحسابات عموماً إلى مجموعتين عريضتين هما: حسابات الميزانية، وحسـابات النتيجـة. وتنقسم حسابـات الميزانيـة كما سبق أن رأينـا إلى حسـابات أصـول، وحسابـات حقوق ملكيـة وحسابـات إلتزامـات، كـما تنقسم حسابات النتيجـة إلى حسابـات إيرادات، وحسـابات مصـروفات. ويـطلق على حسابات النتيجة في كثير من الأحيان «الحسابات الاسمية».

ويطلق على قائمة الحسـابات التي يستخـدمها المشـروع اصطلاح «الـدليل

(١) أنظر ادواردس، هرمانسون، وسالمونسون، المرجع السابق ذكره، ص ٦٩.

المحاسبي» Chart of Accounts ويطلق على الدفتر (أو الدفاتر) التي تحتوي على هـذه الحسابـات اصطلاح «دفـتر الأستـاذ» Ledger ويكـون لكـل حسـاب من الحسـابات في هـذا الدفـتر صفحة أو مجمـوعة من الصفحـات على حسب تعـدد العمليات التي تتعلق به. وينقسم كل حساب في الصفحة أو الصفحات المخصصة له، كما سبق أن ذكرنا إلى جـانبين، الأيمن يـطلق عليه الجـانب المدين، والأيسر يطلق عليه الجانب الدائن. وعادة ما يحل المصطلح المحـاسبي (منه) محـل لفظة (مدين) والمصطلح المحاسبي (له) محل لفظة (دائن).

ويحتوي كل جانب من الجانبين على خانات توضح الآتي:

المبلغ: ويوضح قيمة العملية بالجنيهات وأجزائها (أو بأي وحدات نقـدية أخرى).

البيان: وهو يمثل توضيح مختصر للعملية (أثرها على الحساب المقابل).

رقم المستند: وهو المصدر الذي يمثل سند تمـام العملية وآثـارها وقيمتهـا (كفاتورة البيع أو إذن صرف النقدية، أو كشوف الأجور... الخ).

التاريخ: وهو تاريخ إتمام العملية.

ويمكن تعريف الحساب بصفة عامة بأنه أداة لتصنيف العمليات التي يقوم بها المشروع معبراً عنها بوحدات قياس نقدية، بحيث توضع كل العمليات الخاصـة بالصنف الواحد في حساب مستقل على الأقل، كالنقدية، والأجـور والبضاعـة، والآلات والمعـدات، والدائنـون ومبيعات البضـاعـة... وغـير ذلـك. ويتخـذ الحساب في صورته المقسمة الشكل الآتي:

حساب أستاذ

مدين (منه) اسم الحساب **(حساب النقدية مثلاً) دائن (له)**

مليم	جنيه	بيان	رقم المستند	التاريخ	مليم	جنيه	بيان	رقم المستند	التاريخ

وقبل إجراء قيد العمليات التي يقوم بها المشروع في الحسابات التي تتأثر بها، يتم تحليل هذه العمليات لتحديد الحسابات التي يتم قيدها (إثباتهـا) فيها. وكـما

سبق وذكرنا، فإن أي عملية من العمليات التي يقوم بها المشروع يتأثر بها على الأقل حسابين. فإذا جعل أحد الحسابين مديناً، فلا بد وأن يكون الحساب الآخر دائناً، وذلك طبقاً لقاعدة القيد المزدوج التي سبق أن أشرنا إليها أيضاً. ويمكننا تحليل العملية من التعرف على الحساب الذي يجعل مديناً والحساب الذي يجعل دائناً. وإذا تعددت الحسابات التي تتأثر بعملية واحدة، فإن أحد هذه الحسابات أو بعضها يجعل مديناً ويجعل الباقي دائناً. ولا بد أن يتساوى مجموع المبالغ المدينة مع مجموع المبالغ الدائنة في كل عملية من العمليات. ولعل عملية تحليل العمليات للتعرف على الطرف المدين والطرف الدائن لكل منها تعتبر أهم أعمال المحاسب المالي عموماً. وفيما يلي أمثلة عن بعض العمليات وكيفية تحليلها لتحديد الحسابات التي تجعل مدينة والحسابات التي تجعل دائنة. وسوف يجد القاريء أننا قد قمنا بإجراء مثل هذا التحليل في البنود السابقة من هذا الفصل دون أن نتعرض للتعريف به.

تكونت الشركة العامة لصيانة الأجهزة والمعدات الأليكترونية وقامت بالعمليات الآتية:

أ - حصلت الشركة على رأس مال نقدي قدره ٣٥٠٠٠ جنيه من مؤسسيها.

ب - قامت بشراء أثاث وتركيبات بمبلغ ١٢٣٥٠ جنيه سدد منها نقدا ٩٠٠٠ والباقي على الحساب.

جـ - قامت الشركة بشراء سيارة نصف نقل لاستخدامها في أداء نشاطها بمبلغ ٣٢٥٠ جنيه نقداً.

د - قامت الشركة بأداء خدمات لعملائها بلغت ٧٣٥٠ جنيه، حصلت منها نقداً على ٤٢٥٠ جنيه، والباقي على الحساب.

هـ - قامت الشركة بسداد مبلغ ٣٥ جنيه قيمة بنزين وزيت وتشحيم استهلكتها سيارة النقل عن الفترة.

و - قامت الشركة بسداد أجور عمالها وموظفيها عن الفترة المنقضية وبلغت ١٤٥٠ جنيه.

ويتم تحليل هذه العمليات وإثباتها في الحسابات كالآتي:

العملية (أ) أدت إلى الحصول على نقدية، أي أن النقدية زادت ٣٥٠٠٠ جنيه من المؤسسين تمثل حساب رأس المال، وقد زاد بنفس القيمة. وبالتالي يجعل حساب النقدية مدينا، وحساب رأس المال دائناً، ويتم إثباتها كالآتي:

مدين حساب النقدية دائن

جنيه (مدين)	جنيه (دائن)
٣٥٠٠٠ (أ)	

مدين حساب رأس المال دائن

جنيه (مدين)	جنيه (دائن)
	٣٥٠٠٠ (أ)

العملية (ب) أدت إلى زيادة الأثاث والتركيبات (أصول)، ونقص النقدية (أصول)، وزيادة الالتزامات (خصوم) ويجعل حساب الأثاث والتركيبات مديناً مقابل جعل كل من حسابي النقدية والدائنون دائناً كالآتي:

مدين حساب النقدية دائن

جنيه (مدين)	جنيه (دائن)
٣٥٠٠٠ (أ)	٩٠٠٠ (ب)

مدين حساب رأس المال دائن

جنيه (مدين)	جنيه (دائن)
	٣٥٠٠٠ (أ)

مدين حساب الأثاث والتركيبات دائن

جنيه (مدين)	جنيه (دائن)
١٢٣٥٠ (ب)	

مدين حساب الدائنون دائن

جنيه (مدين)	جنيه (دائن)
	٣٣٥٠ (ب)

العملية (جـ) - تؤدي إلى زيادة السيارات (أصول) مقابل نقص النقدية (أصول)، أي يجعل حساب السيارات مديناً ويجعل حساب النقدية دائناً.

العملية (د) ـ تؤدي إلى زيادة الايرادات (أي جعل حسابها دائناً) مقابل زيادة النقدية (أي جعل حسابها مديناً)، وزيادة العملاء (أي جعل حسابهم مديناً لأنها من الأصول).

وبإثبات العمليتان (جـ)، (د) في الحسابات الخاصة بها تصبح مجموعة الحسابات كالآتي:

مدين حساب النقدية دائن

مدين		دائن	
جنيه		جنيه	
٣٥٠٠٠	(أ)	٩٠٠٠	(ب)
٤٢٥٠	(د)	٣٢٥٠	(جـ)

مدين حساب رأس المال دائن

مدين	دائن	
	جنيه	
	٣٥٠٠٠	(أ)

مدين حساب الأثاث والتركيبات دائن

مدين		دائن
جنيه		
١٢٣٥٠	(ب)	

مدين حساب الدائنون دائن

مدين	دائن	
	جنيه	
	٣٣٥٠	(ب)

مدين حساب السيارات دائن

مدين		دائن
جنيه		
٣٢٥٠	(جـ)	

مدين حساب الايرادات دائن

مدين	دائن	
	جنيه	
	٧٣٥٠	(د)

مدين حساب العملاء دائن

مدين		دائن
جنيه		
٣١٠٠	(د)	

العمليـة (هـ) ـ تؤدي إلى نقص النقديـة مقابـل زيادة المصـروفات (وقـود وزيـوت) بمبلغ ٣٥ جنيه، أي يجعـل حساب المصـروفات: وقـود وزيوت مـديناً ويجعل حساب النقدية دائناً.

العملية (و) تؤدي الى نقص النقدية مقابل زيادة المصروفات (أجور) بمبلغ ١٤٥٠ جنيه، أي يجعل حساب المصروفات ـ أجور مديناً ويجعل حساب النقـدية دائناً.

والمطلوب منك: هو تصوير كل الحسابات الملائمة بعـد اثبات العمليتـين (هـ)، (و).

ولعله من الواضح الآن أن جعل أي حساب مديناً يعني إثبـات العملية في جانبه الأيمن، وجعل أي حساب دائناً يعني إثبات العملية في جانبـه الأيسر. وقد جرى العرف المحاسبي على استبدال لفظة «مدين» باصطلاح «منه» واستبدال لفظة «دائن» باصطلاح «لـه». كما جـرى العرف المحـاسبي أيضاً عـلى اختصار لفـظة «حساب» واستبدالها باصطلاح «حـ/». فبدلاً من أن نقول «حساب النقدية» مثلاً نقول «حـ/النقدية».

وكما يتضح من المثال السابق فإن تحليل العمليات يعني تحديد الحسابات التي تجعل مدينة والمبلغ الذي تجعل مدينة به، وتحديد الحسابات التي تجعل دائنة والمبلغ الذي تجعل دائنة به. وعلى سبيل المثـال إذا كانت العمليـة تؤدي إلى زيادة أحـد حسـابات الأصـول وجعله مديناً، فـإن طرفهـا الدائن يمكن أن يؤدي إلى أي من الحالات التالية:

١ . جعـل أحد حسـابات الأصـول الأخرى دائنـاً بالقيمـة. (تحصيل نقـدية من عملاء).

٢ ـ جعـل أحد حسـابات الالتـزامات دائنـاً بالقيمـة. (الحصول عـلى قرض من البنك).

٣ ـ جعل أحد حسابات حقوق الملكية دائناً بالقيمة. (زيادة رأس المال).

٤ ـ جعـل أحد حسـابات الايـرادات دائناً بـالقيمة. (بيـع بضاعـة نقداً أو عـلى الحساب).

٥ ـ جعل أحد حسابات المصروفات دائناً بالقيمة. (كما سيرد في تصحيح الأخطاء).
٦ ـ جعل أي مزيج من الأقسام الخمسة السابقة دائناً بالقيمة. (شراء بضاعة وسداد جزء من القيمة).

وفي كل الأحوال لا بد وأن يتساوى مجموع الطرف المدين مع مجموع الطرف الدائن للعملية. ذلك بالضرورة حتى تتحقق قاعدة القيد المزدوج ويتحقق توازن معادلة الميزانية بصفة مستمرة.

وتتلخص قواعد تحليل العمليات لتحديد طرفيها المدين والدائن في الآتي:

المدين يؤدي إلى:	الدائن يؤدي إلى:
١ ـ زيادة الأصول	١ ـ نقص الأصول
٢ ـ زيادة المصروفات	٢ ـ نقص المصروفات
٣ ـ نقص حقوق الملكية	٣ ـ زيادة حقوق الملكية
٤ ـ نقص الالتزامات	٤ ـ زيادة الالتزامات.
٥ ـ نقص الايرادات	٥ ـ زيادة الايرادات

هذا ونختتم هذا البند بمثال توضيحي لأهم النقاط التي أبرزناها فيه.

٤ ـ ١ ـ مثال توضيحي:

فيما يلي دليل الحسابات الخاص بالشركة العربية للخدمات والتجارة:

رقم الحساب	اسم الحساب	رقم الحساب	اسم الحساب
	أولاً: الأصول		**ثالثاً: الايرادات**
١٠١	مباني	٥٠١	مبيعات البضاعة
١٠٢	سيارات	٥٠٢	ايرادات الخدمات
١٠٣	عدد وأدوات		

رقم الحساب	اسم الحساب	رقم الحساب	اسم الحساب
٢٠١	بضاعة		**رابعاً: المصروفات**
٢٠٢	عملاء	٦٠١	الأجور
٢٠٣	أوراق قبض	٦٠٢	تكلفة البضاعة المباعة
٢٠٤	نقدية	٦٠٣	أدوات ومهمات صيانة
	ثانياً: الخصوم	٦٠٤	وقود وزيوت
٣٠١	رأس المال	٦٠٥	مياه وإنارة
٣٠٢	الأرباح المحجوزة	٦٠٦	إعلان ودعاية
٤٠١	الدائنون	٦٠٧	مصروفات متنوعة
٤٠٢	المصروفات المستحقة		

وقد تأسست الشركة في ١٩٨٥/١/١ وقامت بالعمليات الآتية:

أ - بلغ رأس المال المدفوع في ١٩٨٥/١/١ مبلغ ١٥٠٠٠٠ جنيه

ب - قامت الشركة بشراء مبني لمزاولة عملياتها فيه كامل التجهيزات بمبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه سددت نقداً في ١٩٨٥/١/٥.

جـ - قامت الشركة بتاريخ ١/٧ بشراء سيارتين بمبلغ ١١٥٠٠ جنيه على الحساب.

د - قامت الشركة بتاريخ ١/١٠ بأداء خدمات لعملائها بلغت قيمتها ٣٤٦٠ جنيه على الحساب.

هـ - بتاريخ ١/١٣ قامت الشركة بشراء بضائع للاتجار فيها بلغت تكلفتها ٦٧٥٠٠ جنيهاً. سددت من ثمنها ٤٢٣٥٠ جنيه والباقى على الحساب.

و - حصلت الشركة مبلغ ٣٢٥٠ جنيه من عملائها بتاريخ ١/١٤.

ز - باعت الشركة ما تكلفته ٣٠٠٠٠ جنيه من البضائع بمبلغ ٤٢٠٠٠ جنيه

تحصل نصفها نقداً وحصلت على أوراق قبض من العملاء بالباقي، وذلك بتاريخ ١/١٦.

حـ ـ اشترت الشركة عددا وأدوات بتاريخ ١/١٩ بمبلغ ٦٣٠٠ جنيه على الحساب.

ط ـ سددت الشركة مصروفات دعاية وإعلان بتاريخ ١/٢٢ بلغت قيمتها ٣٦٠ جنيه.

ي ـ قامت الشركة بأداء خدمات صيانة لعملائها بتاريخ ١/٢٤ بلغت قيمتها ٣٢٥٠ جنيه. وقد بلغت تكلفة أدوات ومهمات الصيانة المستخدمة ٤٧٠ جنيه سددت نقداً، كما تحصلت قيمة الخدمات نقداً.

ك ـ قامت الشركة بتاريخ ١/٢٦ بتحصيل ١٥٠٠٠ جنيه من أوراق القبض.

ل ـ بتاريخ ١/٣١ قامت الشركة بسداد الأجور المستحقة عن الشهر والبالغ قيمتها ٢٧٥٠ جنيه، والمياه والإنارة عن الشهر والبالغ قيمتها ٧٦٠ جنيه، كما بلغت المصروفات المتنوعة من بريد وتليفون وخلافه التي تم سدادها عن الشهر مبلغ ١٢٠ جنيه.

م ـ بلغت مصروفات الدعاية والإعلان المستحقة عن الشهر والتي لم تسدد بعد ١٤٠ جنيه.

والمطلوب:

١ ـ تحليل العمليات السابقة لتحديد الحساب أو الحسابات المدينة، والحساب أو الحسابات الدائنة في كل عملية. قم بإعداد قائمة لها جانبان، الجانب الأيمن يوضح رقم الحساب المدين في العملية والمبلغ المدين به، والجانب الأيسر يوضح رقم الحساب الدائن في العملية والمبلغ الدائن به.

٢ ـ قم بتصوير حسابات الأستاذ اللازمة.

وتوضح القائمة المعروضة في الصفحة التالية المطلوب الأول.

وللوفاء بالمطلوب الأول نقوم بتحليل العمليات كما يتضح من القائمة التالية :

	الطرف المدين		الطرف الدائن			
العملية	رقم الحساب	المبلغ (جنيه)	رقم الحساب	المبلغ (جنيه)	تاريخ العملية	بيان العملية
أ	٢٠٤	١٥٠٠٠٠	٣٠١	١٥٠٠٠٠	١٩٨٥/١/١	الحصول على رأس (٣٠١) المال نقداً (٢٠٤)
ب	١٠١	٤٠٠٠٠	٢٠٤	٤٠٠٠٠	١٩٨٥/١/٥	شراء مباني(١٠١) نقداً(٢٠٤)
جـ	١٠٢	١١٥٠٠	٤٠١	١١٥٠٠	١٩٨٥/١/٧	شراء سيارات على الحساب
د	٢٠٢	٣٤٦٠	٥٠٢	٣٤٦٠	١٩٨٥/١/١٠	استحقاق ايرادات
هـ	٢٠١	٦٧٥٠٠	٢٠٤	٤٢٣٥٠	١٩٨٥/١/١٣	شراء بضاعة نقداً
			٤٠١	٢٥١٥٠		وعلى الحساب
و	٢٠٤	٢٢٥٠	٢٠٢	٢٢٥٠	١٩٨٥/١/١٤	تحصيل نقدية من العملاء
ز	٢٠٤	٢١٠٠٠				مبيعات بضاعة نقداً
	٢٠٣	٢١٠٠٠	٥٠١	٤٢٠٠٠	١٩٨٥/١/١٦	وعلى الحساب
	٦٠٢	٣٠٠٠٠	٢٠١	٣٠٠٠٠		تكلفة البضاعة المباعة
ح	١٠٣	٦٣٠٠	٤٠١	٦٣٠٠	١٩٨٥/١/١٩	شراء عدد وأدوات على الحساب
ط	٦٠٦	٣٦٠	٢٠٤	٣٦٠	١٩٨٥/١/٢٢	سداد مصروفات دعاية ، إعلان
ي	٢٠٤	٣٢٥٠	٥٠٢	٣٢٥٠	١٩٨٥/١/٢٤	ايرادات خدمات نقداً
	٦٠٣	٤٧٠	٢٠٤	٤٧٠		أدوات ومهمات صيانة نقداً
ك	٢٠٤	١٥٠٠٠	٢٠٣	١٥٠٠٠	١٩٨٥/١/٢٦	تحصيل أوراق قبض
ل	٦٠١	٢٧٥٠				سداد الأجور
	٦٠٥	٧٦٠				والمياه والانارة
	٦٠٧	١٢٠	٢٠٤	٣٦٣٠	١٩٨٥/١/٣١	والمصروفات المتنوعة نقدا
م	٦٠٦	١٤٠	٤٠٢	١٤٠	١٩٨٥/١/٣١	مصروفات دعاية واعلان مستحقة

ومن واقع هذه القائمة تكون حسابات الأستاذ على الوجه التالي :

منه حـ/١٠١ (مباني) له

منه		له	
٤٠٠٠٠	(ب)		

منه /١٠٢ (سيارات) له

منه		له	
١١٥٠٠	(جـ)		

منه حـ/١٠٣ (عدد وأدوات) له

منه		له	
٦٣٠٠	(ح)		

منه حـ/٢٠١ (بضاعة) له

منه		له	
٦٧٥٠٠	(هـ)	٣٠٠٠٠	(ز)

منه حـ/٢٠٢ (عملاء) له

منه		له	
٣٤٦٠	(د)	٢٢٥٠	(و)

منه حـ/٢٠٣ (أوراق قبض) له

منه		له	
٢١٠٠٠	(ز)	١٥٠٠٠	(ك)

منه حـ/٢٠٤ (النقدية) له

منه		له	
١٥٠٠٠٠	(أ)	٤٠٠٠٠	(ب)
٢٢٥٠	(و)	٤٢٣٥٠	(هـ)
٢١٠٠٠	(ز)	٣٦٠	(ط)
٣٢٥٠	(ي)	٤٧٠	(ي)
١٥٠٠٠	(ك)	٣٦٣٠	(ل)

منه حـ/٣٠١ (رأس المال) له

منه		له	
		١٥٠٠٠٠	(أ)

منه حـ/٤٠١ (الدائنون) له

منه		له	
		١١٥٠٠	(جـ)
		٢٥١٥٠	(هـ)
		٦٣٠٠	(ح)

منه حـ/٣٠٢ (الأرباح المحجوزة) له

منه		له	

منه حـ/٥٠٢ (ايرادات الخدمات) له

منه	له
	٣٤٦٠ (د)
	٣٢٥٠ (ي)

منه حـ/٤٠٢ (المصروفات المستحقة) له

منه	له
	١٤٠ (م)

منه حـ/٦٠٢ (تكلفة البضاعة المباعة) له

منه	له
٣٠٠٠٠ (ز)	

منه حـ/٥٠١ (مبيعات البضاعة) له

منه	له
	٤٢٠٠٠ (ز)

منه حـ/٦٠٣ (أدوات ومهمات) له

منه	له
٤٧٠ (ي)	

منه حـ/٦٠١ (الأجور) له

منه	له
٢٧٥٠ (ل)	

منه حـ/٦٠٥ (مياه وإنارة) له

منه	له
٧٦٠ (ل)	

منه حـ/٦٠٤ (وقود وزيوت) له

منه	له

منه حـ/٦٠٦ (إعلان ودعاية) له

منه	له
١٤٠ (م)	
٣٦٠ (ط)	

منه حـ/٦٠٧ (مصروفات متنوعة) له

منه	له
١٢٠ (ل)	

ويلاحظ أننا لم نلتزم بتفاصيل نموذج حسابات الأستاذ كما هو موضح في بداية هذا البند، وعمدنا إلى تبسيطه إلى أقصى حد ممكن حتى نركز انتباهنا على علاقة عملية تحليل العمليات بعملية إثباتها في حسابات الأستاذ. فإذا قمنا بإعادة تصوير حساب النقدية في المثال المتقدم (حـ/٢٠٤) طبقاً للنموذج الوارد في بداية هذا البند لظهر على الصورة التالية:

ملیم	جنيه	بيان	رقم	التاريخ	مليم	جنيه	بيان		التاريخ
			ح/٢٠٤ (حـ/النقدية)						
-	١٥٠٠٠٠	رأس المال	أ	٨٥/١/١	-	٤٠٠٠٠	شراء مباني	ب	٨٥/١/٥
-	٢٢٥٠	متحصل من عملاء	و	٨٥/١/١٤	-	٤٢٣٥٠	شراء بضاعة	هـ	٨٥/١/١٣
-	٢١٠٠٠	مبيعات بضاعة	ز	٨٥/١/١٦	-	٣٦٠	مصروفات دعاية وإعلان	ط	٨٥/١/٢٢
-	٣٢٥٠	خدمات مباعة	ي	٨٥/١/٢٤	-	٤٧٠	أدوات ومهمات	ي	٨٥/١/٢٤
-	١٥٠٠٠	متحصل من أوراق قبض	ك	٨٥/١/٢٦	-	٣٦٣٠	سداد مصروفات	ل	٨٥/١/٣١
					-	١٠٤٦٩٠	رصيد آخر الشهر		
-	١٩١٥٠٠				-	١٩١٥٠٠			

٥ ـ ترصيد الحسابات وإعداد ميزان المراجعة:

سبق أن ذكرنا أن ترصيد الحسابات هو عبارة عن عملية تجميع لكل من الجانبين الخاصين بكل حساب، واستخراج الفرق بينهما على طريقة المتمم الحسابي للجانب الأصغر ليصل إلى مجموع الجانب الأكبر. ففي حساب النقدية الموضح بعاليه مثلاً نجد أن الجانب المدين يبلغ مجموعه ١٩١٥٠٠ جنيه بينما الجانب الدائن يبلغ مجموعه ٨٦٨٢٠ جنيه ليكون الفرق ١٠٤٦٩٠ جنيه وهو يمثل المتمم الحسابي للجانب الدائن ليصبح مجموعه مساوياً لمجموع الجانب المدين (الأكبر). وسبق أن أطلقنا على هذا المتمم الحسابي اصطلاح «رصيد نهاية الفترة» تمييزاً له عن رصيد بداية الفترة الذي يمثل أصل الموجود في الحساب في بداية الفترة. ويلاحظ أيضاً أن حساب النقدية لم يظهر فيه رصيد في بداية الشهر لأن الشركة بدأت عملياتها حينئذ ولم تكن هناك مبالغ نقدية موجودة من الشهر السابق حتى تمثل رصيد بدايه الشهر الحالي (يناير)، وعلى هذا الأساس فإن رصيد نهاية شهر يناير يكون هو رصيد بداية شهر فبراير، ويظهر في الجانب المدين من الحساب في بداية شهر فبراير حيث يمثل النقدية الموجودة حينئذ.

ويمثل رصيد نهاية الفترة نتيجة تفاعل العمليات المختلفة التي تتعلق بحساب معين خلال الفترة. فرصيد النقدية مثلاً يمثل نتيجة المقاصة بين المتحصلات (العمليات التي تجعل بها النقدية مدينة) والمدفوعات (العمليات التي تجعل بها النقدية دائنة). وينسحب نفس المنطق السابق على كل حساب من الحسابات بصفة عامة.

وكما سبق أن أوضحنا أيضاً فإن مجموع الأرصدة الخاصة بالحسابات المدينة (أي التي تزداد في جانبها الأيمن أي الجانب المدين) لا بد وأن يتساوى مع مجموع أرصدة الحسابات الدائنة (أي التي تزداد في جانبها الأيسر أي بجعلها دائنة). وبمعنى آخر فإن مجموع أرصدة الأصول والمصروفات لا بد وأن يتساوى مع مجموع أرصدة الخصوم والإيرادات، وهي نتيجة طبيعية لقاعدة القيد المزدوج وضماناً فعالاً لتحقق قاعدة المراجعة الحسابية التلقائية، وتحقيقاً لاستمرار توازن معادلة

الميزانية. ويقوم المحاسب بالتحقق من ذلك عن طريق إعداد ما يطلق عليه (ميزان المراجعة). ولا يخرج ميزان المراجعة عن كونه كشفا أو قائمة لها جانبان: أحدهما توضع فيه أرصدة الحسابات المدينة (والتي تظهر كمتمم حسابي في الجانب الدائن من حساباتها)، والآخر توضع فيه أرصدة الحسابات الدائنة (والتي تظهر كمتمم حسابي للجانب الأيمن من حساباتها). ويتوازن الميزان عندما يكون مجموع الأرصدة المدينة متساوياً مع مجموع الأرصدة الدائنة. ولا بد من أن يتساوى جانبي الميزان إلا إذا وجد خطأ ما يؤدي إلى عدم تساويهما.

وإذا قمنا بإعداد ميزان المراجعة للمثال المتقدم (عليك القيام بترصيد باقي الحسابات على غرار حساب النقدية) لظهر كما يلي:

الشركة العربية للخدمات والتجارة: ميزان المراجعة في ١٩٨٥/١/٣١

رقم الحساب	اسم الحساب	الأرصدة	
		الدائنة	المدينة
		جنيه	جنيه
١٠١	مباني		٤٠٠٠٠
١٠٢	سيارات		١١٥٠٠
١٠٣	عدد وأدوات		٦٣٠٠
٢٠١	بضاعة		٣٧٥٠٠
٢٠٢	عملاء		١٢١٠
٢٠٣	أوراق قبض		٦٠٠٠
٢٠٤	نقدية		١٠٤٦٩٠
٣٠١	رأس المال	١٥٠٠٠٠	
٤٠١	الدائنون	٤٢٩٥٠	
٤٠٢	المصروفات المستحقة	١٤٠	
٥٠١	مبيعات بضاعة	٤٢٠٠٠	
٥٠٢	إيرادات الخدمات	٦٧١٠	
٦٠١	الأجور		٢٧٥٠
٦٠٢	تكلفة البضاعة المباعة		٣٠٠٠٠
٦٠٣	أدوات ومهمات صيانة		٤٧٠
٦٠٥	مياه وإنارة		٧٦٠

٥٠٠		إعلان ودعاية	٦٠٦
١٢٠		مصروفات متنوعة	٦٠٧
٢٤١٨٠٠	٢٤١٨٠٠	المجموع	

لاحظ أن **الأرصدة المدينة** هي التي تظهر كمتمم حسابي في الجانب الدائن من حسابات الأصول والمصروفات (وهي حسابات مدينة) وأن **الأرصدة الدائنة** هي التي تظهر كتمم حسابي في الجانب المدين من حسابات الخصوم والايرادات (وهي حسابات مدينة).

ويساعد ميزان المراجعة في تحقيق الأهداف الآتية:

١ ـ يساعد على التحقق من تساوي أرصدة الحسابات المدينة مع أرصدة الحسابات الدائنة في دفتر الأستاذ حتى يتحقق استمرار توازن معادلة الميزانية. ويتم ذلك عن طريق ضرورة تساوي مجموع الجانب المدين مع مجموع الجانب الدائن في الميزان.

٢ ـ يسهل من عملية اكتشاف الأخطاء التي تؤدي إلى إخلال بقاعدة القيد المزدوج، وتحديدها، وتصحيحها في الوقت المناسب.

٣ ـ يمكن الاعتماد عليه بصدد إعداد الحساب الختامي والميزانية العمومية، حيث يظهر أرصدة الحسابات التي تستخدم في هذا الغرض، إذا توافرت شروط معينة كما سوف يرد لاحقاً.

٦ ـ ميكانيكية القيد المزدوج ودفاتر اليومية:

وضحنا فيما سبق أن إثبات العمليات التي يقوم بها المشروع في الحسابات الخاصة بها يقتضي القيام بتحليلها لتحديد الحسابات التي تجعل مدينة والحسابات التي تجعل دائنة. ويوضح كل حساب من الحسابات اثر العمليات التي يقوم بها المشروع وتؤثر في الحساب. فحساب العملاء مثلاً يظهر مديونية هؤلاء للمشروع وتطورها والمبالغ التي قام العملاء بسدادها للمشروع. كذلك فإن حساب النقدية مثلاً يظهر المعلومات المتعلقة بالحصول على نقدية (في جانبه المدين) والمتعلقة بالتصرف في النقدية (في الجانب الدائن) وليس من الضروري أن يظهر الحساب

تفاصيل العملية التي أدت إلى زيادته أو نقصه رغم أن ذلك يعد ممكناً في خانة البيان.

ويقوم المحاسبون في العادة بتنظيم إجراءات تحليل العمليات التي يقوم بها المشروع أولاً بأول بحيث يمكن إثباتها في الحسابات الخاصة بها، وذلك في دفاتر منظمة تخصص لهذا الغرض يطلق عليها دفاتر اليومية. ولا يخرج دفتر اليومية عن كونه سجلاً تاريخياً للعمليات التي يقوم بها المشروع مظهراً أثر كل منها على الحسابات المختلفة. وعلى هذا الأساس فإن كل عملية يقوم بها المشروع يتم قيدها أولاً في دفتر يومية قبل إثبات آثارها في الحسابات المعنية. ويطلق على دفاتر اليومية أيضاً دفاتر **القيد الأولى**، حيث يتم قيد عمليات المشروع فيها أولاً بأول طبقاً لتسلسلها التاريخي تمهيداً لاثبات آثارها على حسابات الأستاذ. وسوف نتناول في هذا البند أسهل دفاتر اليومية تصميماً ويطلق عليه «دفتر اليومية العامة» على أن نتناول أنواع أخرى من دفاتر اليومية بالشرح فيما بعد.

ويتم تقسيم صفحات دفتر اليومية العامة بحيث تحتوي كل صفحة على الخانات التالية على الأقل:

١ ـ خانة للمبالغ المدينة.

٢ ـ خانة للمبالغ الدائنة.

٣ ـ خانة للبيان يوضح فيها اسم الحساب (أو الحسابات) المدينة، واسم الحساب (أو الحسابات) الدائنة وشرح مختصر للعملية التي يتم قيدها في الدفتر.

٤ ـ خانة لرقم المستند الذي على أساسه يتم تحليل العملية وقيدها في الدفتر.

٥ ـ خانة لرقم حساب الأستاذ (أو الحسابات) التي تجعل مدينة والحساب (أو الحسابات) التي تجعل دائنة طبقاً لتحليل العملية.

٦ ـ خانة التاريخ الذي تمت فيه العملية.

وعلى هذا الأساس يظهر نموذج دفتر اليومية العامة على الوجه التالي:

دفتر اليومية العامة

صفحة ١

التاريخ	حساب الأستاذ	رقم المستند	البيان	له		منه	
				جنيه	مليم	جنيه	مليم
١٩٨٥ يناير ١	١	(أ)	حساب النقدية (مدين)			١٥٠٠٠٠	-
	٢٣		حساب رأس المال (دائن)	١٥٠٠٠٠	-		
			الحصول على رأس المال نقداً				

ويلاحظ أن الحساب لمدين (أو الحسابات المدينة) في عملية معينة يدون أولاً في دفتر اليومية ويكون في صورة متقدمة عن الحساب الدائن (أو الحسابات الدائنة) في نفس العملية. وبعد قيد كل عملية من العمليات في دفتر اليومية يوضح في خانة البيان شرح مختصر لها يوضح مضمونها. وبتفحص القيد الذي أوردناه في النموذج الموضح بعاليه نجد أن حساب النقدية جعل مديناً وحساب رأس المال جعل دائناً. وكما سبق ذكره فإنه في العادة يتم الاستعاضة عن لفظة «حساب» باصطلاح (حـ/)، كما جرت العادة أن يسبق الحساب المدين بلفظة «من» بدلاً من تدوين لفظة «مدين» بعد اسم الحساب، كما جرت العادة أن يسبق الحساب الدائن بلفظه «إلى» بدلا من تدوين لفظة «دائن» بعد اسم الحساب. وعلى هذا الأساس تصبح الصورة العرفية للبيانات الواردة في خانة البيان في النموذج السابق كالآتي:

من حـ / **النقدية** - بدلاً من «حساب النقدية (مدين)».

إلى حـ / رأس **المال** - بدلاً من «حساب رأس المال (دائن)».

ويطلق على تحليل عمليات المشروع **وقيدها** في دفتر اليومية بهذه الطريقة «الاثبات الدفتري» أو «القيد الدفتري». ولا بد لكل قيد في اليومية من طرفان: طرف مدين، ويكتب أولاً، وطرف دائن ويكتب بعد الطرف المدين ومتأخر عنه

قليلاً إلى اليسار، وذلك تطبيقا لقاعدة القيد المزدوج.

وبعد إثبات العمليات في دفتر اليومية وتحديد طرفيها المدين والدائن، يتم إثبات آثارها في الحسابات المحددة في كل قيد كل في الحساب المخصص له في دفتر الأستاذ. ويطلق على هذه العملية عملية «الترحيل» من دفتر اليومية إلى حسابات الأستاذ. ولذلك نجد ما يبرر وجود خانة في تقسيم صفحات اليومية يوضح فيها رقم صفحة الأستاذ الذي يتم ترحيل كل طرف من طرفي كل قيد إليها. ويدون رقم صفحة الأستاذ عند القيام بعملية الترحيل.

وتتم عملية الترحيل إلى دفاتر الأستاذ في أي وقت يلي إثبات القيد في دفتر اليومية وقبل نهاية الفترة المحاسبية. وعادة ما يتم الترحيل في الحياة العملية في نهاية اليوم، أو الأسبوع، أو أي فترة دورية أخرى عادة لا تتجاوز شهرا، أو عندما تمتلىء صفحة من صفحات دفتر اليومية. ويمكن أن تتم عملية الترحيل لكل عملية على حدة بكل من جانبيها حسب التسلسل الدفتري في اليومية العامة، أو أن يتم ترحيل الجانب المدين لكل العمليات ثم يلي ذلك ترحيل الجانب الدائن لنفس العمليات. ويفضل طبعاً أن يتم الترحيل لكل عملية على حدة بكل من جانبيها حيث يساعد ذلك على التحقق من توازن جانبي كل قيد على التوالي.

وكما يدون رقم حساب الأستاذ الذي يتم ترحيل الطرف المعين من العملية إليه في الخانة المخصصة لذلك بدفتر اليومية، فإنه يصبح من المرغوب فيه تخصيص خانة في كل من جانبي حساب الأستاذ ليدون فيها رقم صفحة اليومية التي يوجد فيها القيد الذي تم ترحيل أحد طرفيه للحساب المعني. وغالباً ما تحل هذه الخانة محل خانة رقم المستند في النموذج الموضح فيما سبق. ويطلق على هذه العملية عملية «الفهرسة المزدوجة» Cross-Indexing أي أن فهرس صفحات حسابات الأستاذ الذي يتم الترحيل إليها يظهر في دفتر اليومية وفهرس صفحات اليومية التي تم الترحيل منها للحسابات المختلفة يظهر في صفحات تلك الحسابات في دفتر الأستاذ. وتساعد هذه العملية مساعدة فعالة في تتبع العمليات المختلفة لأغراض المراجعة من ناحية، كما تفيد في توضيح العمليات التي تم ترحيلها من اليومية للأستاذ والتي لم يتم ترحيلها بعد.

ويمكن إجمال فوائد استخدام دفاتر اليومية فيما يلي :

١ ـ تمكن من تدوين العمليات حسب تسلسلها التاريخي ، ومن ثم تمكن من تحديد العمليات الخاصة بكل يوم .

٢ ـ تمكن من تحليل كل عملية من العمليات إلى طرفيها المدين والدائن، وتوضح مضمون كل عملية حيث تمدنا بشرح مختصر لها .

٣ ـ تساعد في عملية الترحيل إلى الحسابات في الوقت المناسب، وتمكن من الاستغناء عن الشرح المطول لكل عملية في حسابات الأستاذ .

٤ ـ تمكن من التحقق من توازن حسابات الأستاذ .

٥ ـ تساعد في تتبع الأخطاء إلى مصادرها واكتشافها وتصحيحها .

٦ ـ تمكن من الاستفادة من مزايا مبدأ التخصص وتقسيم العمل، بصدد توفير البيانات المحاسبية .

٧ ـ يعتبر دفتر اليومية هو سجل التأريخ المحاسبي في المحاسبة المالية للعمليات التي تقوم بها الوحدة المحاسبية يوماً بيوم وبالتفصيل .

٦ ـ ١ مثال توضيحي (لكيفية القيد في اليومية العامة والترحيل إلى حسابات الأستاذ) :

وفيما يلي مثال توضيحي لكيفية القيد في اليومية العامة والترحيل إلى حسابات الأستاذ :

ظهرت الميزانية العمومية للشركة العربية للخدمات والتجارة في ١٩٨٥/١/٣١ كما يلي :

الشركة العربية للخدمات والتجارة
الميزانية العمومية في ٣١/١/١٩٨٥

الأصول			الخصوم		
جنيه	جنيه		جنيه	جنيه	
		الأصول الثابتة :			حقوق الملكية :
	٤٠٠٠٠	مباني		١٥٠٠٠٠	رأس المال
	١١٥٠٠	سيارات		١٤١١٠	الأرباح المحجوزة
	٦٣٠٠	عدد وأدوات	١٦٤١١٠	ـــــ	
٥٧٨٠٠	ـــــ				الالتزامات :
		الأصول المتداولة :		٤٢٩٥٠	دائنون
	٣٧٥٠٠	بضاعة		١٤٠	مصروفات مستحقة
	١٢١٠	عملاء	٤٣٠٩٠	ـــــ	
	٦٠٠٠	أوراق قبض			
	١٠٤٦٩٠	نقدية			
١٤٩٤٠٠	ـــــ				
٢٠٧٢٠٠			٢٠٧٢٠٠		

وقد قامت الشركة خلال شهر فبراير بالعمليات الآتية :

التاريخ **العملية**

٢ فبراير أ ـ قامت الشركة بأداء خدمات لعملائها بلغت قيمتها ٣٦٠٠ جنيه تحصلت نقداً.

٥ ب ـ باعت بضاعة بمبلغ ٣٢٥٠٠ جنيه على الحساب.

٨ جـ ـ حصلت أوراق قبض قيمتها ٥٠٠٠ جنيه.

٨ د ـ سددت الأجور عن الأسبوع والبالغ قيمتها ١٧٣٠ جنيه.

١٠ هـ - سددت المصروفات المستحقة والبالغ قدرها ١٤٠ جنيه.
١٣ و - سددت الدائنون (مبلغ ٤٢٩٥٠ جنيه) نقداً.
١٥ ز - اشترت بضاعة نقداً بمبلغ ٢٧٥٠٠ جنيه.
١٧ حـ - حصلت من العملاء مبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه.
٢٠ ط - سددت فاتورة الوقود والزيوت المستخدم في سياراتها بمبلغ ١٧٦ جنيه.
٢٢ ي - اشترت بضاعة على الحساب بمبلغ ٢٣٥٠٠ جنيه.
٢٧ ك - باعت بضاعة نقداً بمبلغ ٤٧٠٠٠ جنيه.
٢٨ ل - سددت الأجور عن باقي الشهر والبالغ قدرها ٣٦٢٠ جنيه.
٢٨ م - سددت فاتورة المياه والانارة البالغ قدرها ٦٩٠ جنيه.
٢٨ ن - سددت مصروفات متنوعة بلغ قدرها ١٦٤ جنيه.
٢٨ ص - تم حصر مصروفات الدعاية والاعلان عن الشهر فوجد أنها تبلغ ٣٤٠ جنيه ولم تسدد بعد.
٢٨ ص - تم حصر تكلفة البضاعة المباعة نقداً وعلى الحساب خلال الشهر ووجد أنها ٥٣٦٠٠ جنيه.

ويتم قيد هذه العمليات في دفتر اليومية العامة للشركة كالآتي:

دفتر اليومية صفحة ١

منه	له	البيان	رقم المستند	حساب الاستاذ	التاريخ
					فبراير/٨٥
٣٦٠٠		من حـ/النقدية	٢-أ	٧	٢
	٣٦٠٠	إلى حـ/ايرادات الخدمات		٤١	
		تحصيل قيمة الخدمات المؤداة للعملاء			

٣٢٥٠٠		من حـ/العملاء	٢ - ب	٥	٥
	٣٢٥٠٠	إلى حـ/مبيعات البضاعة		٤٢	
		بيع بضاعة للعملاء على الحساب			
٥٠٠٠		من حـ/النقدية	٢ - جـ	٧	٨
	٥٠٠٠	إلى حـ/أوراق القبض		٦	
		تحصيل أوراق قبض			
١٧٣٠		من حـ/الأجور	٢ - د	٣١	٨
	١٧٣٠	إلى حـ/النقدية		٧	
		سداد أجور الأسبوع الأول من الشهر			
١٤٠		من حـ/المصروفات المستحقة	٢ - هـ	٢٨	١٠
	١٤٠	إلى حـ/النقدية		٧	
		سداد المصروفات المستحقة من شهر فبراير			
٤٢٩٥٠		من حـ/الدائنون	٢ - و	٢٥	١٣
	٤٢٩٥٠	إلى حـ/النقدية		٧	
		سداد الرصيد المستحق في بداية الشهر للدائنين			
٢٧٥٠٠		من حـ/البضاعة	٢ - ز	٤	١٥
	٢٧٥٠٠	إلى حـ/النقدية		٧	
		شراء بضاعة نقداً			
٢٥٠٠٠		من حـ/النقدية	٢ - ح	٧	١٧
	٢٥٠٠٠	إلى حـ/العملاء		٥	
		تحصيل نقدية من العملاء			

١٧٦	 ١٧٦	من حـ/الوقود والزيوت إلى حـ/النقدية سداد مصروفات الوقود والزيوت المستخدم نقداً	٢ ـ ط	٣٢ ٧	٢٠
٢٣٥٠٠	 ٢٣٥٠٠	من حـ/البضاعة إلى حـ/الدائنين شراء بضاعة على الحساب	٢ ـ ي	٤ ٢٥	٢٢
٤٧٠٠٠	 ٤٧٠٠٠	من حـ/النقدية إلى حـ/مبيعات البضاعة مبيعات بضاعة نقداً	٢ ـ ك	٧ ٤٢	٢٧
٣٦٢٠	 ٣٦٢٠	من حـ/الأجور إلى حـ/النقدية سداد أجور باقي الشهر نقداً	٢ ـ ل	٣١ ٧	٢٨
٦٩٠	 ٦٩٠	من حـ/المياه والانارة إلى حـ/النقدية سداد مصروفات المياه والانارة عن الشهر	٢ ـ م	٣٣ ٧	٢٨
١٦٤	 ١٦٤	من حـ/المصروفات المتنوعة إلى حـ/النقدية سداد المصروفات المتنوعة عن الشهر	٢ ـ ن	٣٥ ٧	٢٨

٣٤٠		من حـ/ مصروفات الدعاية والاعلان	٢ - ع	٣٧	٢٨
	٣٤٠	إلى حـ/ المصروفات المستحقة		٣٨	
		اثبات استحقاق مصروفات الدعاية والاعلان			
٥٣٦٠٠		من حـ/ تكلفة البضاعة المباعة	٢ - ص	٣٤	٢٨
	٥٣٦٠٠	إلى حـ/ البضاعة		٤	
		تحديد تكلفة البضاعة التي تم بيعها خلال الشهر			
٢٦٧٥١٠	٢٦٧٥١٠				

ويلاحظ أن مجموع جانبي كل صفحة من صفحات دفتر اليومية لا بد وأن يتساويا، ذلك لأن مجموع الطرف المدين لأي قيد لا بد وأن يساوي مجموع الطرف الدائن له.

وتظهر حسابات الأستاذ لهذا المثال كما هو موضح فيما يلي. لاحظ أن الأرقام المدونة على أعلى اليسار في كل حساب عبارة عن أرقام افتراضية لهذه الحسابات بهدف توضيح عملية الفهرسة المزدوجة، كما يلاحظ أيضاً أننا اكتفينا بإظهار النموذج الكامل للحساب الأول.

منه　　　　　　　　　　حـ/المباني　　　　　　　　　　له (حـ/١)

المبلغ	البيان	صفحة اليومية	التاريخ	المبلغ	البيان	صفحة اليومية	التاريخ
جنيه				جنيه			
٤٠٠٠٠	رصيد		٢/١	٤٠٠٠٠	رصيد		٢/٢٨
٤٠٠٠٠				٤٠٠٠٠			

منه　　　　　　　　　　حـ/السيارات　　　　　　　　　　له (حـ/٢)

المبلغ	البيان	صفحة اليومية	التاريخ	المبلغ	البيان	صفحة اليومية	التاريخ
١١٥٠٠	رصيد		٢/١	١١٥٠٠	رصيد		٢/٢٨
١١٥٠٠				١١٥٠٠			

منه　　　　　　　　　　حـ/العدد والأدوات　　　　　　　　　　له (حـ/٣)

المبلغ	البيان	صفحة اليومية	التاريخ	المبلغ	البيان	صفحة اليومية	التاريخ
٦٣٠٠	رصيد		٢/١	٦٣٠٠	رصيد		٢/٢٨
٦٣٠٠				٦٣٠٠			

منه　　　　　　　　　　حـ/البضاعة　　　　　　　　　　له (حـ/٤)

المبلغ	البيان	صفحة اليومية	التاريخ	المبلغ	البيان	صفحة اليومية	التاريخ
٣٧٥٠٠	رصيد		٢/١	٥٣٦٠٠	من حـ/تكلفة البضاعة المباعة	٣	٢/٢٨
٢٧٥٠٠	الى حـ/النقدية	٢	٢/١٥				
٢٣٥٠٠	الى حـ/الدائنين	٢	٢/٢٢	٣٤٩٠٠	رصيد		٢/٢٨
٨٨٥٠٠				٨٨٥			

منه					حـ/العملاء		له (حـ/٥)
١٢١٠	رصيد		٢/١	٢٥٠٠٠	من حـ/النقدية	٢	٢/١٧
٣٢٥٠٠	الى حساب مبيعات البضاعة	١	٢/٥	٨٧١٠	رصيد		٢/٢٨
٣٣٧١٠				٣٣٧١٠			

منه					حـ/أوراق القبض		له (حـ/٦)
٦٠٠٠	رصيد		٢/١	٥٠٠٠	من حـ/النقدية	١	٢/٨
				١٠٠٠	رصيد		٢/٢٨
٦٠٠٠				٦٠٠٠			

منه					حـ/النقدية		له (حـ/٧)
١٠٤٦٩٠	رصيد		٢/١	١٧٣٠	من حـ/الأجور	١	٢/٨
٣٦٠٠	الى حـ/ايرادات الخدمات	١	٢/٢	١٤٠	من حـ/المصروفات المستحقة	١	٢/١٠
٥٠٠٠	الى حـ/أوراق القبض	١	٢/٨	٤٢٩٥٠	من حـ/الدائنون	١	٢/١٣
				٢٧٥٠٠	من حـ/البضاعة	٢	٢/١٥
٢٥٠٠٠	الى حـ/العملاء	٢	٢/١٧	١٧٦	من حـ/الوقود والزيوت	٢	٢/٢٠
٤٧٠٠٠	الى حـ/مبيعات البضاعة	٢	٢/٢٧				
				٣٦٢٠	من حـ/الأجور	٢	٢/٢٨
				٦٩٠	من حـ/المياه والانارة	٢	٢/٢٨
				١٦٤	من حـ/المصروفات المتنوعة	٣	٢/٢٨
				١٠٨٣٢٠	رصيد		٢/٢٨
١٨٥٢٩٠				١٨٥٢٩٠			

منه — ح/رأس المال — له (ح/٢١)

المبلغ	البيان	ص	التاريخ	المبلغ	البيان	ص	التاريخ
١٥٠٠٠٠	رصيد		٢/٢٨	١٥٠٠٠٠	رصيد		٢/١
١٥٠٠٠٠				١٥٠٠٠٠			

منه — ح/الأرباح المحجوزة — له (ح/٢٢)

المبلغ	البيان	ص	التاريخ	المبلغ	البيان	ص	التاريخ
				١٤١١٠	رصيد		٢/١

منه — ح/الدائنون — له (ح/٢٥)

المبلغ	البيان	ص	التاريخ	المبلغ	البيان	ص	التاريخ
٤٢٩٥٠	الى حـ/النقدية	١	٢/١٣	٤٢٩٥٠	رصيد		٢/١
٢٣٥٠٠	رصيد		٢/٢٨	٢٣٥٠٠	من حـ/البضاعة	٢	٢/٢٢
٦٦٤٥٠				٦٦٤٥٠			

منه — ح/المصروفات المستحقة — له (ح/٢٨)

المبلغ	البيان	ص	التاريخ	المبلغ	البيان	ص	التاريخ
١٤٠	إلى حـ / النقدية	٢	٢/١٠	١٤٠	رصيد	٣	٢/١
٣٤٠	رصيد		٢/٢٨	٣٤٠	من حـ/مصروفات الدعاية والاعلان		٢/٢٨
٤٨٠				٤٨٠			

منه — ح/ايرادات الخدمات — له (ح/٤١)

المبلغ	البيان	ص	التاريخ	المبلغ	البيان	ص	التاريخ
				٣٦٠٠	من حـ/النقدية	١	٢/٢

منه — ح/مبيعات البضاعة — له (ح/٤٢)

المبلغ	البيان	ص	التاريخ	المبلغ	البيان	ص	التاريخ
				٣٢٥٠٠	من حـ/العملاء	١	٢/٥
				٤٧٠٠٠	من حـ/النقدية	٢	٢/٢٧

منه — حـ/الأجور — له (حـ/٣١)

١٧٣٠	الى حـ/النقدية	٢	٢/٨				
٣٦٢٠	الى حـ/النقدية	٣	٢/٢٨				

منه — حـ/الوقود والزيوت — له (حـ/٢٢)

١٧٦	الى حـ/النقدية	٢	٢/٢٠				

منه — حـ/المياه والانارة — له (حـ/٣٣)

٦٩٠	الى حـ/النقدية	٢	٢/٢٨				

منه — حـ/المصروفات المتنوعة — له (حـ/٣٥)

١٦٤٠	الى حـ/النقدية	٣	٢/٢٨				

منه — حـ/مصروفات الدعاية والاعلان — له (حـ/٣٧)

٣٤٠	الى حـ/المصروفات المستحقة	٣	٢/٢٨				

منه — حـ/تكلفة البضاعة المباعة — له (حـ/٣٤)

٥٣٦٠٠	الى حـ/البضاعة	٣	٢/٢٨				

وبالتمعن في القيود الواردة في دفتر اليومية وكيفية ترحيلها الى حسابات الأستاذ الخاصة بها نجد الآتي:

١ ـ عند ترحيل الطرف المدين من القيد في اليومية الي حـ/الأستاذ (أي

جعل حساب الأستاذ الوارد اسمه في الطرف المدين من القيد مديناً بالقيمة) فإن بيان العملية في حـ/ الأستاذ يكون هو الطرف الآخر للقيد. فلو نظرنا للقيد الأول مثلاً نجد أن حـ/ النقدية أصبح مديناً بمبلغ ٣٦٠٠ جنيه ـ المتحصل من ايرادات الخدمات، ولذلك نجد في حـ/ النقدية أن بيان المبلغ ٣٦٠٠ هو: الى حـ/ ايرادات الخدمات، بمعنى أن ايرادات الخدمات تجعل دائنة بالقيمة. كذلك عند ترحيل الطرف الدآئن للقيد (في الجانب الدائن من الحساب المسمى فيه) فإن بيان العملية في حساب الأستاذ يكون الطرف المدين من نفس القيد.

٢ ـ يلاحظ أن عمليات الفهرسة المزدوجة بين قيود اليومية وحسابات الأستاذ تمكن من الرجوع بسهولة لأصل القيد في اليومية بمجرد النظر في خانة صفحة اليومية بحساب الأستاذ، كما يمكن معرفة الحساب الذي رحل إليه الطرف المعين من القيد ومكانه بالنظر الى خانة حساب الأستاذ في دفتر اليومية. كما تساعد هذه العملية في التأكد من أن كل القيود قد تم ترحيلها من اليومية الى حسابات الأستاذ الخاصة بها.

٣ ـ يلاحظ أننا قد قمنا بترصيد حسابات الأصول والخصوم (فيما عدا حساب الأرباح المحجوزة) دون حسابات الايرادات والمصروفات. والواقع أن ترصيد حسابات الايرادات والمصروفات يتم بالقلم الرصاص لمجرد التعرف على أرصدتها وإعداد ميزان المراجعة، حيث تقفل هذه الحسابات في الحساب الختامي كما سوف نرى عاجلاً. **أما حسابات الأصول والخصوم فتظل أرصدتها دون اقفال لتظهر في الميزانية العمومية**. وكما سبق وأن ذكرنا فإن الأرصدة المدينة للحسابات المدينة بطبيعتها، وهي حسابات الأصول والمصروفات، تظهر كمتممات حسابية في الجانب الأيسر (الدائن) لها، والعكس صحيح بالنسبة للأرصدة الدائنة للحسابات الدائنة بطبيعتها، وهي حسابات الخصوم والايرادات.

٤ ـ يلاحظ أن العناصر الواردة في الميزانية العمومية في بداية الشهر (ويطلق عليها الميزانية الافتتاحية) قد ظهرت في الحسابات الخاصة بها في بداية الشهر، وهي ما سبق أن أطلقنا عليه أرصدة بداية الفترة. وظهرت أرصدة الأصول في

الجانب المدين من حساباتها، وظهرت أرصدة الخصوم في الجانب الدائن من حساباتها.

ويظهر ميزان المراجعة للمثال السابق كما يلي (قم بترصيد الحسابات التي لم نقم بترصيدها بالقلم الرصاص لتتأكد من مطابقة الرصيد الذي تحصل عليه مع الرصيد الوارد في الميزان):

الشركة العربية للخدمات والتجارة

ميزان المراجعة في ١٩٨٥/٢/٢٨

أرصدة مدينة		أرصدة دائنة	
الرصيد جنيه	اسم الحساب	الرصيد جنيه	اسم الحساب
٤٠٠٠٠	مباني	١٥٠٠٠٠	رأس المال
١١٥٠٠	سيارات	١٤١١٠	الأرباح المحجوزة
٦٣٠٠	عدد وأدوات	٢٣٥٠٠	الدائنون
٣٤٩٠٠	بضاعة	٣٤٠	المصروفات المستحقة
٨٧١٠	عملاء	٣٦٠٠	ايرادات الخدمات
١٠٠٠	أوراق قبض	٧٩٥٠٠	مبيعات البضاعة
١٠٨٣٢٠	النقدية		
٥٣٥٠	الأجور		
١٧٦	الوقود والزيوت		
٦٩٠	المياه والانارة		
١٦٤	المصروفات المتنوعة		
٣٤٠	مصروفات الدعاية		
٥٣٦٠٠	تكلفة البضاعة المباعة		
٢٧١٠٥٠	مجموع الأرصدة المدينة	٢٧١٠٥٠	مجموع الأرصدة الدائنة

٧ ـ أخطاء ميزان المراجعة، قيود الاقفال، ميزان المراجعة بعد الاقفال:

سبق أن ذكرنا أن ميزان المراجعة لا بد وأن يكون متساوي الجانبين من حيث المجموع. ورغم ذلك فإن توازن ميزان المراجعة لا يعني مطلقاً عدم وجود أخطاء، وإنما يعني أن مجموع الأرصدة المدينة يتساوى مع مجموع الأرصدة الدائنة. غير أنه إذا لم يتوازن جانبي الميزان فإن هذا يعني بالضرورة وجود خطأ ما.

ويمكن تقسيم الأخطاء عموماً الى مجموعتين عريضتين هما: أخطاء السهو أو الحذف، وأخطاء الارتكاب. ويمكن لميزان المراجعة أن يكون في حالة توازن أو في حالة عدم توازن مع وجود أي أو كل من النوعين من الأخطاء. فإذا لم يتم إثبات عملية ما في دفتر اليومية ولم يتم ترحيلها بالتالي الى دفتر الأستاذ فإن ميزان المراجعة سوف لا يتأثر بذلك ويمكن أن يتوازن جانبيه. ويطلق على مثل هذا الخطأ خطأ السهو أو الحذف. وإذا جعل حساب المصروفات المتنوعة مديناً عن طريق الخطأ بمبلغ كان يمثل مصروفات دعاية وإعلان مثلاً وكان يجب ترحيله في هذا الحساب الأخير، فإن ميزان المراجعة لن يوضح هذا الخطأ لأن كل من الحسابين له رصيد مدين وزاد احداهما بدلاً من الآخر، ويطلق على هذا الخطأ، خطأ ارتكاب.

وبرغم ما تقدم، فإن هناك بعض أخطاء السهو والارتكاب التي تؤدي الى عدم توازن ميزان المراجعة، ومن ثم يفيد الميزان في اكتشافها، وهذه الأخطاء التي تؤدي عدم توازن ميزان المراجعة لا بد وأن يترتب عليها إخلال بقاعدة القيد المزدوج في إحدى خطوات الاجراءات المحاسبية المؤدية إلى اعداد ميزان المراجعة. وهذه الأخطاء هي:

١ ـ الأخطاء الحسابية في الجمع أو الطرح.
٢ ـ أخطاء الترحيل باحلال المدين محل الدائن والعكس.
٣ ـ أخطاء عكس الأرقام كقيد أو ترحيل رقم ٣٨٩ بدلاً من ٣٩٨، أو رقم ٧٣ بدلاً من ٣٧ مثلاً.
٤ ـ حذف الأصفار، كإثبات الرقم ١٠٠ على أساس أنه ١٠ أو الرقم ٨٠٠٠ على أساس أنه ٨٠٠ مثلاً.

٥ ـ السهو عن ترحيل الطرف المدين أو الدائن من قيد معين.

وإذا لم يتوازن ميزان المراجعة فإن هذا يعني وجود خطأ ما قد يكون في دفتر اليومية، أو في حسابات الأستاذ، أو في ميزان المراجعة نفسه، كما قد يكون في أي مجموعة من هذه الأدوات. ونلخص فيما يلي الخطوات الواجب اتخاذها بالترتيب في حالة عدم توازن جانبي الميزان:

١ ـ إذا كان الخطأ الذي يمثل الفرق بين جانبي الميزان عبارة عن رقم ١ أو ١٠ أو ١٠٠، . . . الخ فإن الخطأ يكون في العادة خطأ في الجمع أو الطرح في اليومية أو حسابات الأستاذ أو الميزان أو أي مجموعة منها. كما أن مثل هذا الخطأ قد ينتج عن نقل رقم خطأ الى اليومية أو حسابات الأستاذ أو ميزان المراجعة.

٢ ـ إذا كان الفرق بين مجموع جانبي الميزان يقبل القسمة على ٢ فإن ذلك يعني أحد أمرين:

أ ـ أن رصيد أحد الحسابات الذي يساوي نصف الفرق بين الجانبين قد تم تدوينه في الجانب الخاطىء من ميزان المراجعة.

ب ـ ترحيل مبلغ يساوي نصف الفرق بين جانبي الميزان الى الجانب الخاطىء في أحد حسابات الأستاذ.

٣ ـ إذا كان الفرق بين جانبي الميزان يقبل القسمة على ٩، فإن الخطأ قد يكون ناتجاً عن عكس الأرقام (٧٩ بدلاً من ٩٧) أو قد يكون ناتجاً عن حذف صفر واحد من يمين أي رقم (١٠ بدلاً من ١٠٠، أو ١٠٠٠ بدلاً من ١٠٠٠٠).

٤ ـ إذا كان الفرق يقبل القسمة على ٩٩ فإن الخطأ قد يكون ناتجاً عن حذف صفرين من يمين أحد الأرقام (١٠٠ بدلاً من ١٠).

وإذا لم يمكن اكتشاف الخطأ بعد اتخاذ هذه الاجراءات فإن على المحاسب أن يقوم بالآتي وبالترتيب:

١ ـ اعادة جمع كل من جانبي ميزان المراجعة.

٢ ـ مطابقة أرقام الأرصدة الواردة في الميزان مع أرصدة حسابات دفتر الأستاذ، مع التحقق من أن الأرصدة المدينة للحسابات تظهر في الجانب المدين من الميزان، وأن الأرصدة الدائنة تظهر في جانبه الدائن.

٣ ـ التحقق من صحة رصيد كل من حسابات الأستاذ عن طريق التحقق من صحة عملية الترصيد.

٤ ـ مراجعة الترحيل من اليومية لحسابات الأستاذ للتحقق من صحة الترحيل.

٥ ـ التحقق من صحة قيود اليومية.

٦ ـ التحقق من العمليات الواجبة القيد دفترياً.

ويتضح من الخطوات السابقة إننا نبدأ في اجراءات اكتشاف الأخطاء من آخر مرحلة وصلنا إليها في الاجراءات المحاسبية حتى لا نقوم باعادة العمل من البداية.

وبعد أن يتحقق توازن ميزان المراجعة، يبقى بعد ذلك التعرف على نتائج عمليات المشروع من ربح أو خسارة عن الفترة المحاسبية تمهيداً لتصوير مركزه المالي في نهايتها. وتتم هذه العملية عن طريق تصوير الحساب الختامي الذي يبرز مقابلة الايرادات المختلفة عن الفترة بالمصروفات المختلفة المتعلقة بها لتتحدد نتائج عمليات المشروع. ويمثل الحساب الختامي ملخصا لحسابات الايرادات والمصروفات بصفة مجتمعة في حساب واحد. وحتى يتحقق هذا الهدف نقوم باجراء ما يطلق عليه محاسبياً «إقفال حسابات الايرادات والمصروفات في الحساب الختامي» وذلك عن طريق قيود يومية طبقاً للقاعدتين التاليتين:

١ ـ تجعل حسابات الايرادات الواردة في ميزان المراجعة مدينة كل حساب بما يعادل رصيده الدائن، مقابل جعل الحساب الختامي دائناً بها.

٢ ـ يجعل الحساب الختامي مديناً بأرصدة حسابات المصروفات المدينة الواردة في ميزان المراجعة مقابل جعل هذه الحسابات دائنة بها.

ويؤدي جعل حسابات الايرادات مدينة بمقدار الرصيد الذي يظهر في كل

منها مقابل جعل الحساب الختامي دائناً إلى تحول هذه الأرصدة إلى الصفر في حساباتها وانتقال مقاديرها للجانب الدائن من الحساب الختامي. وكذلك يؤدي جعل حسابات المصروفات دائنة بمقدار الرصيد الذي يظهر في كل منها مقابل جعل الحساب الختامي مديناً إلى إنتقال هذه الأرصدة إلى الجانب المدين من الحساب الختامي بمقاديرها وتحول أرصدة حسابات المصروفات إلى الصفر. ولذلك يطلق على هذه العملية إقفال حسابات الايرادات والمصروفات في الحساب الختامي. والاقفال هنا معناه تحويل رصيد الحساب إلى مكان ما بحيث يصبح الرصيد بعد التحويل مساوياً للصفر.

وبتطبيق هاتين القاعدتين على مثال الشركة العربية للخدمات والتجارة تظهر قيود الاقفال الخاصة بالايرادات في دفتر اليومية كالآتي:

٣٦٠٠		من حـ/ ايرادات الخدمات	٢/٣٠
	٣٦٠٠	الى حـ/الحساب الختامي	
		اقفال حـ/ ايرادات الخدمات عن الشهر في الحساب الختامي	

٧٩٥٠٠		من حـ/مبيعات البضاعة	٢/٢٨
	٧٩٥٠٠	الى حـ/الحساب الختامي	
		اقفال حـ/مبيعات البضاعة عن الشهر في الحساب الختامي	

هذا ومن الممكن أن يتم إجراء هذين القيدين في قيد واحد يطلق عليه قيداً مركباً. ويكون القيد مركباً إذا كان أحد طرفيه أو كلاهما يتضمن أكثر من حساب واحد. وفي إقفال الايرادات نجد أن الطرف المدين متعدد العناصر بينما الطرف الدائن هو الحساب الختامي، والعكس فيما يختص بالمصروفات حيث الطرف المدين هو الحساب الختامي والطرف الدائن متعدد العناصر. وعلى هذا الأساس تكون قيود الاقفال المركبة لعناصر الايرادات والمصروفات كالآتي:

		من مذكورين	٢/٢٨
٣٦٠٠		حـ/ايرادات الخدمات	
٧٩٥٠٠		حـ/مبيعات البضاعة	
	٨٣١٠٠	إلى حـ/الحساب الختامي	
		إقفال حسابات الايرادات عن الشهر في الحساب الختامي	

ويلاحظ أنه اذا تعددت الحسابات في أي طرف من طرفي القيد أو كلاهما فإنها تسبق باصطلاح «من مذكورين» إذا كان التعدد في الطرف المدين كما هو موضح بالقيد السابق، وباصطلاح «الى مذكورين» إذا كان التعدد في الطرف الدائن، كما هو واضح من القيد التالي:

٦٠٣٢٠		من حـ/الحساب الختامي	٢/٢٨
		الى مذكورين	
	٥٣٥٠	حـ/الأجور	
	١٧٦	حـ/الوقود والزيوت	
	٦٩٠	حـ/المياه والانارة	
	١٦٤	حـ/مصروفات الدعاية والاعلان	
	٥٣٦٠٠	حـ/تكلفة البضاعة المباعة	
		اقفال حسابات المصروفات عن الشهر في الحساب الختامي	

وعندما يتم ترحيل قيود الاقفال السابقة الى الحسابات الخاصة بها في دفتر الأستاذ يترتب على ذلك أن أرصدة كل من حسابات الايرادات والمصروفات تصبح مساوية للصفر، ويظهر الحساب الختامي كالآتي (قم بترحيل هذه القيود للحسابات الخاصة بها في المثال السابق للتأكد من ذلك).

الشركة العربية للتجارة والخدمات
الحساب الختامي عن شهر فبراير ١٩٨٥

جنيه	منه	جنيه	له
جنيه	الى مذكورين	جنيه	من مذكورين
٥٣٥٠	الى حـ/الأجور	٣٦٠٠	من حـ/ايرادات الخدمات
١٧٦	الى حـ/الوقود والزيوت	٧٩٥٠٠	من حـ/مبيعات البضاعة
٦٩٠	الى حـ/المياه والانارة		
١٦٤	الى حـ/المصروفات المتنوعة		
٣٤٠	الى حـ/مصروفات الدعاية والاعلان		
٥٣٦٠٠	الى حـ/تكلفة البضاعة المباعة		
٢٢٧٨٠	صافي الربح (رصيد)		
٨٣١٠٠		٨٣١٠٠	

والواقع أن صافي الربح (أو الخسارة إن وجدت) يمكن الحصول عليها مباشرة من قيود الاقفال، فهي تمثل الفرق بين مجموع الايرادات التي يجعل بها الحساب الختامي دائناً، ومجموع المصروفات التي يجعل بها الحساب الختامي مديناً.

وإذا لم يتم سحب أرباح أو توزيعها على الملاك، فإن هذه الأرباح تضاف إلى الأرباح المحجوزة، وذلك عن طريق جعل الحساب الختامي مديناً، وحساب الأرباح المحجوزة دائناً (والعكس في حالة الخسارة) كالآتي:

٢٢٧٨٠		من حـ/الحساب الختامي
	٢٢٧٨٠	الى حـ/الأرباح المحجوزة
		اقفال أرباح الشهر المحجوزة في حـ/الأرباح المحجوزة

وبترحيل هذا القيد الأخير تصبح أرصدة كل الحسابات الخاصة بالايرادات

والمصروفات، بما فيها الحساب الذي يمثل ملخص هذه الحسابات، وهو الحساب الختامي، مساوية للصفر. وتبقى أرصدة حسابات الميزانية.

وتوضع هذه الأرصدة الأخيرة في ميزان مراجعة يطلق عليه «**ميزان المراجعة بعد الاقفال**» والذي يوفر المعلومات اللازمة لاعداد الميزانية العمومية. أي أن ميزان المراجعة بعد الاقفال يحتوي فقط على الحسابات التي تظهر في الميزانية العمومية حيث يظهر أرصدتها في تاريخ اعداد الميزانية. وهو لا يختلف في الشكل عن أحد النموذجين السابق توضيحهما ولا بد أيضاً أن يتساوى مجموع جانبية. (عليك أن تقوم باعداد ميزان المراجعة للمثال السابق بعد الاقفال وعليك أن تقوم بتصوير الميزانية العمومية للشركة العربية للتجارة والخدمات كما تظهر في آخر فبراير).

٨ ـ خلاصة الفصل وملخص الدورة المحاسبية:

عرضنا في هذا الفصل الاجراءات والأدوات التي تتضمنها الدورة المحاسبية لتحليل وتسجيل وتصنيف وتجميع وتلخيص العمليات التي يقوم بها المشروع، بحيث نتمكن من قياس نتيجة نشاطه كما تظهر من الحساب الختامي ونتمكن من التعرف على سلامة مركزه المالي كما يتضح من الميزانية العمومية.

ويعد «الحساب» من أهم الأدوات المحاسبية لتلخيص التغيرات التي تطرأ على كل عنصر من عناصر الميزانية العمومية. بالاضافة الى كونه أداة التصنيف الرئيسية في المحاسبة حيث يحتوي كل حساب على صنفا واحداً متجانساً وعلى هذا الأساس فقد بدأنا بعرض أكثر أشكال الحسابات استخداماً وهو الذي يتخذ شكل حرف T، ثم وضحنا كيف يتم تقسيم الحسابات الى مجموعات مدينة ومجموعات دائنة، بحيث تتحقق المراجعة الحسابية التلقائية. وقد ذكرنا أن حسابات الأصول وحسابات المصروفات تزداد في جانبها الأيمن وتنقص في جانبها الأيسر بينما حسابات حقوق الملكية والالتزامات والايرادات تنقص في جانبها الأيمن وتزداد في جانبها الأيسر. ويطلق على الجانب الأيمن من كل الحسابات الخاصة بهذه المجموعات الخمس الجانب .

المدين بينما يطلق على الجانب الأيسر منها الجانب الدائن. وعلى هذا الأساس تزداد حسابات الأصول والمصروفات بجعلها مدينة وتنقص بجعلها دائنة، والعكس صحيح بالنسبة لحقوق الملكية والالتزامات والايرادات. وتتحقق المراجعة الحسابية التلقائية عندما تتساوى **مجموع الأرصدة المدينة** للحسابات المدينة بطبيعتها (وهي الأصول والمصروفات) مع **مجموع الأرصدة الدائنة** للحسابات الدائنة بطبيعتها (وهي الخصوم والايرادات). ويتم الحصول على رصيد حساب معين عن طريق ايجاد المتمم الحسابي **لجانبه الأصغر** ليتساوى مع مجموع **جانبه الأكبر**. ويجب أن نميز بين رصيد أول الفترة المحاسبية في حساب معين ورصيد آخر الفترة لنفس الحساب، فرصيد أول الفترة يعامل معاملة الزيادة في الحساب (رصيد النقدية أول الفترة مثلاً يظهر في الجانب الأيمن المدين) بينما يتم الحصول على رصيد آخر الفترة عن طريق تجميع جانبي الحساب وايجاد الفرق بينهما ووضعه في الجانب الأصغر ليتساوى مع الجانب الأكبر.

هذا وقد أطلقنا على القائمة التي تحتوي على أسماء وأرقام الحسابات التي عن طريقها يمكن الحصول على البيانات المحاسبية الخاصة بمشروع معين اصطلاح **«دليل الحسابات»، كما يطلق على الدفتر الذي يحتوي على مجموعة الحسابات الواردة في هذا الدليل اسم «دفتر الأستاذ».**

كما أوضحنا أن الأصطلاح المحاسبي للجانب الأيمن من أي حساب هو الجانب المدين ويختصر باصطلاح «منه» ويطلق على الجانب الأيسر من أي حساب الجانب الدائن ويختصر باصطلاح «له».

وقد بينا أن إثبات العمليات التي يقوم بها المشروع في حسابات الأستاذ التي تتأثر بها يقتضي تحليلها لتحديد الحساب أو الحسابات التي تجعل مدينة والحساب أو الحسابات التي تجعل دائنة، ويستعين المحاسب في هذا الصدد بما يسمى بدفتر اليومية والذي يمثل سجلاً تاريخياً لتحليل العمليات التي يقوم بها المشروع يوماً بيوم، وعلى حسب ترتيب حدوثها. ويطلق على دفتر اليومية أيضاً ـ والذي عرضنا النموذج الأساسي له وكيفية استخدامه ـ دفتر القيد الأولى. ويجب أن يوضح كل

قيد في دفتر اليومية اسم الحساب (أو الحسابات) الذي يجعل مديناً والمبلغ الذي يجعل مديناً به، واسم الحساب (أو الحسابات) الذي يجعل دائناً والمبلغ الذي يجعل دائناً به، وتاريخ العملية التي أدت الى هذا القيد، والمستند الذي يمكن الرجوع اليه لاثباتها.

ووضحنا بعد ذلك كيف يتم الترحيل من قيود اليومية الى حسابات الأستاذ، وعرفنا نظام الفهرسة المزدوجة.

ويرحل الطرف المدين (الذي يسبق باصطلاح من حـ/) من القيد الى الجانب الأيمن (المدين) من الحساب المسمى فيه ويذكر في خانة البيان الطرف الآخر من القيد (الطرف الدائن). كما يرحل الطرف الدائن من القيد إلى الجانب الأيسر (الدائن) من الحساب المسمى فيه ويذكر في خانة البيان الطرف المدين من القيد.

وتعرضنا في هذا الفصل أيضاً الى ميزان المراجعة وفوائده وكيفية اعداده وأكدنا على ضرورة توازنه، وعرفنا أن توازنه لا يعني مطلقاً عدم وجود أخطاء، ثم حددنا الاخطاء التي يمكن اكتشافها اذا لم يتوازن جانباً الميزان، وعرضنا الاجراءات الواجب اتباعها في هذا الصدد.

وبعد أن يتم اعداد ميزان المراجعة وتحقيق توازن جانبيه يتم اقفال حسابات الايرادات والمصروفات في الحساب الختامي باثبات قيود الاقفال في اليومية العامة. وتجعل حسابات الايرادات (مفردة أو عن طريق قيد مركب) مدينة بأرصدتها مقابل جعل الحساب الختامي دائناً، كما يجعل الحساب الختامي مديناً مقابل جعل حسابات المصروفات دائناً بأرصدتها. وبعد ترحيل قيود الاقفال في حسابات الايرادات والمصروفات، تتوازن هذه الحسابات دون أرصدة وتبقى أرصدة حسابات الميزانية التي يمكن أن توضع في ميزان مراجعة بعد الاقفال تمهيداً لتصوير الميزانية العمومية.

وفيما يلي ملخص مبدئي للاجراءات التي يقوم بها المحاسب حسب

تسلسلها المنطقي حتى مرحلة اعداد الحساب الختامي وتصوير الميزانية العمومية. ويلاحظ أن التسلسل الوارد فيما بعد هو التسلسل الطبيعي والواجب الاتباع في الحياة العملية، رغم أننا لم نلتزم به في العرض في هذا الفصل بغية توصيل المعلومات لذهن القارىء بأسهل وأسرع صورة ممكنة.

١ ـ يجب التحقق من وجود عملية تامة ومنجزة تكون الوحدة المحاسبية طرفاً فيها، وتكون العملية تامة عند تمام الاتفاق في شأنها بين طرفين على الأقل تكون إحداها الوحدة المحاسبية، غير أن العمليات التامة لا يمكن إثباتها في دفاتر الوحدة المحاسبية ما لم تكن منجزة في أحد طرفيها على الأقل. ويتم الانجاز إذا ترتب عليها تبادل موارد ذات قيمة اقتصادية، وتكون عملية التبادل قد تمت في أحد طرفيها على الأقل. فتوقيع الوحدة المحاسبية على عقد العمل لأحد عمالها أو موظفيها لا يستلزم معالجة محاسبية لأنه يمثل وعد من العامل بأداء خدمة مقابل وعد من الوحدة باعطائه أجراً، فإذا قام العامل بعمله واستحق بذلك أجره فتصبح هذه العملية موضوعاً للاجراءات المحاسبية، حتى إذا لم يتسلم العامل أجره، حيث تصبح الوحدة مدينة به، ومن ثم تصبح العملية منجزة بأداء العامل لعمله الذي يؤكد تمام عملية التعاقد.

٢ ـ يجب أن تكون العملية مسجلة على مستندات تثبت تمامها أو ناتجة عن اجراءات متعارف عليها ومعترف بها، وعلى المحاسب التحقق من ذلك.

٣ ـ يتم بعد ذلك تحليل العملية اتحديد طرفيها المدين والدائن، ويجري قيدها في دفتر اليومية.

٤ ـ يتم ترحيل العمليات المثبتة في دفتر اليومية الى الحسابات الخاصة بها في دفتر الأستاذ.

٥ ـ يتم في نهاية الفترة المحاسبية، أو عندما تقتضي الحاجة ذلك، ترصيد الحسابات الواردة في دفتر الأستاذ، ويجري اعداد ميزان المراجعة ويتم التحقق من توازن جانبية.

٦ ـ يتم اقفال حسابات الايرادات والمصروفات في الحساب الختامي ويتم اعداده لتحديد نتيجة العمليات.

٧ ـ يتم اعداد ميزان المراجعة بعد الاقفال.

٨ ـ يتم اعداد الميزانية العمومية.

هذا وننبه أن هذه الاجراءات التي يطلق عليها إجراءات الدورة المحاسبية هي بصفة مبدئية. ذلك لأن هذه الاجراءات تصبح غير كافية في حالة وجود عمليات تامة ومنجزة وتمتد آثارها لعدد من الفترات المحاسبية. وهذا ما سوف نتولى معالجته أساساً في الفصل التالي.

أسئلة وتمارين
على الفصل الخامس

أولاً : الأسئلة :

السؤال الأول :ل مما يأتي :

قم بتعريف كل مما يأتي :

المراجعة الحسابية التلقائية، تحليل العمليات، ميزان المراجعة، خطأ انعكاس الأرقام، الترحيل.

السؤال الثاني :

ما هي الأخطاء التي يمكن أن يساعد ميزان المراجعة على اكتشافها؟

السؤال الثالث :

٣ ـ أذكر مثالاً لخطأ حذف أو سهو، وآخر لخطأ ارتكاب لا تؤدي الى عدم توازن ميزان المراجعة.

السؤال الرابع :

علل لماذا تعتبر كل من العبارات التالية خطأ أو صواب من وجهة نظرك :

(أ) تنقسم الحسابات الى مجموعتين احداهما مدينة بطبيعتها والثانية دائنة بطبيعتها، وتشتمل المجموعة الأولى على حسابات الميزانية وتشتمل المجموعة الثانية على حسابات النتيجة.

(ب) الحسابات التي تجعل مدينة في جانبها الأيمن هي حسابات الأصول

والمصروفات، والحسابات التي تجعل مدينة في جانبها الأيسر هي حسابات الخصوم والايرادات.

(جـ) يؤدي جعل حساب ما مديناً الى نقص رصيد الحساب بالقيمة التي جعل مديناً بها بصرف النظر عن طبيعة الحساب.

(د) يظهر رصيد أول الفترة في الجانب المدين من الحساب بينما يظهر رصيد آخر الفترة في الجانب الدائن منه.

(هـ) يتم تسجيل عمليات الايرادات والمصروفات في مجموعة من الحسابات مستقلة عن حسابات الميزانية، لان هذه العمليات لا تؤثر في حسابات الميزانية.

(و) يمكن أن تؤدي زيادة الايرادات بجعل حساباتها دائنة الى زيادة الأصول بجعل حساباتها مدينة أو إلى زيادة حقوق الملكية بجعل حساباتها دائنة، حيث أن زيادة الأصول تؤدي حتماً الى زيادة حقوق الملكية.

(ز) إذا تعددت حسابات الطرف المدين لعملية ما فإن هذا بالضرورة يستدعي أن تتعدد حسابات الطرف الدائن لنفس العملية، لأن مجموع طرفي العملية الواحدة لا بد وأن يكونان متساويان.

(ح) عند تحليل العمليات الى طرفيها المدين والدائن يمكن الاسترشاد بالقواعد الآتية:

المدين يعني: زيادة الأصول، زيادة الايرادات، زيادة حقوق الملكية، نقص الالتزامات، نقص المصروفات.

الدائن يعني: نقص الأصول، نقص المصروفات، نقص حقوق الملكية، زيادة الايرادات، زيادة الالتزامات.

(ط) قام محاسب الشركة بترحيل الطرف المدين لقيد يخص حساب الوقود والزيوت الى حساب العدد والأدوات والمهمات فأدى ذلك الى عدم توازن ميزان المراجعة.

(ي) إذا كان الفرق بين جانبي ميزان المراجعة يقبل القسمة على ٢ فإن

الخطأ قد يكون ناتجاً عن حذف صفر واحد من يمين أي رقم ظاهر في الميزان، أو قد يكون ناتجاً عن انعكاس الأرقام.

(ك) إذا عجز المحاسب عن اكتشاف الخطأ الذي يؤدي إلى عدم توازن جانبي ميزان المراجعة فإنه يصبح من الواجب عليه ان يقوم بمراجعة جميع العمليات منذ بداية قيدها في اليومية حتى اعداد الميزان.

(ل) تقفل حسابات الايرادات في حسابات المصروفات لاجراء المقاصة بينها والتعرف على رقم الأرباح أو الخسائر.

(م) يتم إقفال حسابات الأصول والخصوم في الميزانية العمومية أسوة بحسابات الايرادات والمصروفات.

(ن) يتم الترحيل من دفتر اليومية الى حسابات الأستاذ بمجرد الانتهاء من إثبات كل قيد في اليومية حتى لا يسهو المحاسب عن ترحيل أي قيد.

السؤال الخامس:

اختر الاجابة الصحيحة من الاجابات المعطاة لكل حالة من الحالات التالية بعد سياق المبررات الكافية:

١ ـ الحساب يعتبر من الأدوات المحاسبية الهامة التي مكنت المحاسبة من أن تكون وسيلة منظمة للحساب لأن:

أ ـ يمكن الحساب من تصنيف المعاملات المحاسبية أصنافاً متجانسة حيث يمكن من جعل كل شيء لدى الوحدة المحاسبية أو عليها أو تتعامل فيه حساباً خاصاً.

ب ـ إذا انقسمت الحسابات إلى مجموعتين لكل مجموعة طبيعة خاصة ومضادة لطبيعة المجموعة الثانية لتحقق مبدأ المراجعة الحسابية التلقائية.

جـ ـ يمكن الحساب من التوقف على التغيرات التي تطرأ على شيء معين على مدار الفترة المحاسبية.

د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء مما تقدم.

٢ ـ تنقسم الحسابات إلى مجموعتين إحداهما مدينة بطبيعتها والثانية دائنة بطبيعتها حيث:

أ ـ تنطوي المجموعة الأولى على حسابات الأصول وحسابات المصروفات وتنطوي المجموعة الثانية على حسابات حقوق الملكية والايرادات والالتزامات.

ب ـ تزداد حسابات المجموعة الأولى في جانبها الأيمن المدين وتنقص في جانبها الأيسر الدائن بينما تزداد حسابات المجموعة الثانية في جانبها الأيسر الدائن وتنقص في جانبها الأيمن المدين.

جـ ـ يلزم ذلك لتطبيق قاعدة القيد المزدوج وتحقيق مبدأ المراجعة الحسابية التلقائية.

د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء مما تقدم.

٣ ـ يقع رصيد أي حساب في نهاية الفترة المحاسبية في الجانب المضاد لطبيعة الحساب لأن:

أ ـ رصيد آخر لفترة هو المتمم الحسابي للجانب الأصغر ليتساوى مع الجانب الأكبر ويكون الجانب المدين هو الأكبر في الحسابات المدينة بطبيعتها ويكون الجانب الدائن هو الأكبر في الحسابات الدائنة بطبيعتها.

ب ـ إيجاد الرصيد في نهاية الفترة محاسبياً (أي معرفة الموجود في الحساب في تلك اللحظة) يقتضى إيجاد الفرق بين جانبيه بطريقة المتمم الحسابي.

جـ ـ الجانب الأصغر لأي حساب مدين بطبيعته لا يمكن أن يكون الجانب الدائن والعكس صحيح بالنسبة لأي حساب دائن بطبعيته.

هـ ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء مما تقدم.

٤ ـ يختلف رصيد أول الفترة في حسابات الأصول والخصوم عن رصيد آخر الفترة في أن:

أ ـ رصيد أول الفترة يعامل معاملة الزيادة في الحساب على حسب طبيعته بينما رصيد آخر الفترة يظهر كمتمم حسابي في الجانب المضاد لطبيعة الحساب، حيث الأصول مدينة بطبيعتها والخصوم دائنة بطبيعتها.

ب ـ رصيد أول الفترة يمثل الموجود في الحساب في بداية الفترة قبل إثبات معاملات الفترة بينما رصيد آخر الفترة يمثل الموجود في الحساب بعد إثبات معاملات الفترة التي أدت إلى تغيره أو بقائه على ما كان عليه في بداية الفترة.

جـ ـ يعتبر رصيد نهاية فترة معينة لحساب معين هو رصيد بداية الفترة التالية لنفس الحساب ولا شك في اختلاف الفترة المنتهية عن الفترة التالية طبقاً لعرف استقلال الفترات المحاسبية.

د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء مما تقدم.

٥ ـ يستحيل عملياً معالجة الزيادة والنقص في حسابات الايرادات والمصروفات في معادلة الميزانية حيث:

أ ـ تتعدد هذه الحسابات وتتعدد العمليات الخاصة بها على مدار الفترة المحاسبية بما يجعل معالجتها في معادلة الميزانية أمراً صعباً ويؤدي إلى فقد كثير من المعلومات الهامة حول تفاصيلها.

ب ـ لا يمكن في هذه الحالة استخدام الحسابات بكفاءة لتصنيف العمليات على حسب نوعها كل في حساب مستقل.

جـ ـ يقلل ذلك من إمكانية تطبيق مبدأ التخصص وتقسيم العمل في شأن تنفيذ الاجراءات المحاسبية.

د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء مما تقدم.

٦ ـ إذا بلغت مبيعات البضاعة خلال فترة معينة ٦٠٠٠٠٠ جنيه وكان ذلك يمثل مصدر الايرادات الوحيد للفترة المحاسبية التي بلغت جملة مصروفاتها من تكلفة بضاعة مباعة وأجور وإيجار وخلافه ٥٥٠٠٠٠ جنيه، وكان المحصل من هذه المبيعات نقداً يبلغ ٥٠٠٠٠٠ جنيه بينما المصروفات

المستحقة التي لم تسدد بعد تبلغ ١٠٠٠٠ جنيه فانه يترتب على ذلك:

أ - تزداد الأصول في نهاية الفترة المحاسبية بمقدار ٥٠٠٠٠ جنيه وكذلك الأرباح المحجوزة.

ب - تزداد الأصول في نهاية الفترة المحاسبية بمقدار ٦٠٠٠٠ جنيه وتزداد الأرباح المحجوزة بمقدار ٥٠٠٠٠ جنيه وتزداد الالتزامات بمقدار ١٠٠٠٠ جنيه.

جـ - تزداد الأصول بمقدار ٥٠٠٠٠٠ جنيه وتنقص بمقدار ٥٥٠٠٠٠ جنيه رغم زيادة حقوق الملكية بمقدار ٥٠٠٠٠ جنيه.

د - كل ما تقدم ، هـ - لا شيء مما تقدم.

٧ - يمثل الحساب الختامي المستودع الذي توزن فيه جملة أرصدة حسابات إيرادات الفترة وجملة أرصدة حسابات مصروفات الفترة بغية التوصل إلى:

أ - معرفة نتائج عمليات الوحدة المحاسبية عن الفترة من أرباح أو خسائر.

ب - تلخيص أثر عمليات الايرادات والمصروفات في رقم واحد يضاف جبرياً للأرباح المحجوزة.

جـ - إقفال حسابات الايرادات والمصروفات لعدم وجود كيان حقيقي للعناصر التي تمثلها.

د - كل ما تقدم ، هـ - لا شيء مما تقدم.

٨ - لكل قيد مزدوج طرفان متساويان في القيمة أحدهما مدين والآخر دائن حيث:

أ - يجعل الحساب الوارد في الطرف المدين مديناً بالقيمة فتؤدي إلى زيادته إذا كان من الحسابات المدينة بطبيعتها أو إلى نقصه إذا كان من الحسابات الدائنة بطبيعتها.

ب - يجعل الحساب الوارد في الطرف الدائن دائناً بالقيمة فتؤدي إلى زيادته إذا كان من الحسابات الدائنة بطبيعتها وتؤدي إلى نقصه إذا كان من الحسابات المدينة بطبيعتها.

جـ ـ هو توجيه محاسبي بجعل الحساب أو الحسابات الواردة في الطرف المدين مدنية بالقيمة الواردة مقابل كل منها وجعل الحسابات الواردة في الطرف الدائن دائنة بالقيمة الواردة مقابل كل منها، وهذه الحسابات طبعاً تقع في دفتر الأستاذ.

د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء ما تتقدم.

٩ ـ يمكن ميزان المراجعة من اكتشاف أخطاء السهو أو الحذف أو الارتكاب التي تقع في إحدى خطوات الدورة المحاسبية إذا:

أ ـ أدت هذه الأخطاء إلى عدم توازن جانبي الميزان.

ب ـ لا يمكن لمثل هذه الأخطاء أن تؤدي إلى عدم توازن جانبي الميزان إلا إذا كانت تخل بقاعدة القيد المزدوج في إحدى خطوات الدورة المحاسبية.

جـ ـ يمكن أن تقع هذه الأخطاء في الترصيد أو الترحيل مثل عكس الأرقام أو إنزلاق الأصفار وخلافه.

د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء مما تقدم.

١٠ ـ إذا بلغت جملة الأرصدة المدينة التي تساوي جملة الأرصدة الدائنة في ميزان المراجعة مبلغ ٧٨٠٠٠٠ جنيه، وكان من بين هذه الأرصدة المدينة ما تبلغ جملته ٣٣٠٠٠٠ جنيه تمثل مصروفات بينما بلغت جملة أرصدة الايرادات ٣٨٠٠٠٠ جنيه، فإن:

أ ـ جملة الأصول = جملة الخصوم = ٤٥٠٠٠٠ جنيه بعد إعداد الحساب الختامي.

ب ـ يجعل الحساب الختامي مديناً بمبلغ ٣٣٠٠٠٠ جنيه ودائناً بمبلغ ٣٨٠٠٠٠ جنيه ليكون صافي الربح ٥٠٠٠٠ جنيه.

جـ ـ ما لم يتم ترحيل صافي الربح لحساب الأرباح المحجوزة فإن جانب الأصول في الميزانية سوف يبلغ ٤٥٠٠٠٠ جنيه بينما يبلغ جانب الخصوم ٤٠٠٠٠٠ جنيه.

د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء مما تقدم.

ثانياً: التمارين:

التمرين الأول:

فيما يلي بعض العمليات التي قامت بها شركة جمال الدين خلال شهر مارس:

أول مارس تكونت الشركة برأس مال قدره ١٠٠٠٠٠ جنيه سددها جمال الدين نقداً.

٥ اقترضت الشركة من البنك ٢٠٠٠٠ جنيه.

٦ اشترت الشركة سيارة نقل لاستخدامها في عملياتها بمبلغ ٦٦٠٠ جنيه.

٩ أدت الشركة خدمات لعملائها لم تتحصل قيمتها بعد بمبلغ ٣٢٠٠ جنيه.

١١ بلغت الأجور المستحقة للعمال والموظفين عن العشر أيام الأولى ١٤٠٠ جنيه ولكنها لم تسدد بعد.

١٢ حصلت الشركة من عملائها ٣٠٠٠ جنيه من قيمة المبلغ المستحق.

١٥ قامت الشركة بسداد الأجور والمرتبات عن العشر أيام الأولى من الشهر.

١٧ اشترت الشركة بضاعة للاتجار فيها بمبلغ ٤٣٠٠٠ جنيه سددت نقداً.

١٩ بلغت تكلفة الوقود والزيوت المستخدم حتى تاريخه مبلغ ١١٢ جنيه لم تسدد بعد.

٢٣ بلغت الأجور المستحقة عن العشر أيام الثانية من الشهر ١٤٦٠ جنيه ولم تسدد بعد.

٢٤ باعت الشركة بضاعة بمبلغ ٢١٥٠٠ جنيه لعملائها تحصلت نقداً.

٢٥ سددت الشركة الأجور المستحقة عن العشر أيام الثانية من الشهر.

٣١ تحددت تكلفة البضاعة التي تم بيعها بمبلغ ١٦٠٠٠ جنيه.

٣١ بلغت الأجور المستحقة عن باقي الشهر ١٥٠٠ جنيه.
٣١ بلغت مصاريف المياه والانارة المستحقة والتي لم تسدد بعد ١٢٨ جنيه.

المطلوب:

١ ـ قم بفتح حسابات الأستاذ اللازمة لاثبات هذه العمليات فيها، مع وضع تاريخ العملية في الخانة المخصصة لذلك في كل حساب.

٢ ـ قم بترصيد هذه الحسابات في نهاية الشهر وقم باعداد ميزان المراجعة في ذلك التاريخ.

التمرين الثاني:

فيما يلي بعض العمليات التي قامت بها شركة سعد الدين عن شهر ابريل.

٢ ابريل تكونت الشركة برأس مال نقدي قدره ٥٠٠٠٠ جنيه.
٣ سددت الشركة ايجار المكان الذي تشغله عن شهر ابريل وبلغ قدره ٥٠٠ جنيه.
٥ اشترت الشركة أثاثاً وتركيبات بمبلغ ٧٠٠٠ جنيه نقداً.
٧ سددت الشركة مصاريف دعاية وإعلان عن الشهر بمبلغ ٢٠٠ جنيه.
٩ أدت الشركة خدمات لعملائها بمبلغ ٧٦٠٠ جنيه تحصلت نقداً.
١٣ اشترت الشركة بضاعة بمبلغ ١٨٣٠٠ جنيه ولم تسدد قيمتها بعد.
١٥ سددت الأجور والمرتبات المستحقة عن النصف الأول من الشهر والبالغ قدرها ٢٣٥٠ جنيه.
١٩ باعت الشركة بضاعة لعملائها بمبلغ ٢٢٧٠٠ جنيه على أن تسدد قيمتها بعد مرور ٣٠ يوم.
٢٢ حصلت الشركة مبلغ ١٦٠٠ جنيه عن خدمات تم اداؤها للعملاء.
٢٤ اشترت الشركة قطعة أرض فضاء لاقامة ورشة صيانة عليها بمبلغ ١١٥٠٠ جنيه.

٣٠ بلغت الأجور المستحقة عن النصف الأخير من الشهر ولم تسدد بعد ٢٣٥٠ جنيه.

٣٠ سددت فاتورة المياه والانارة عن الشهر بمبلغ ١٥٠ جنيه.

٣٠ بلغت تكلفة البضاعة المباعة للعملاء خلال الشهر ١٤٤٠٠ جنيه.

٣٠ بلغت المصروفات النثرية التي تم سدادها نقداً عن الشهر ٨٠ جنيه.

المطلوب:

١ ـ قم بتصوير حسابات الأستاذ اللازمة لاثبات هذه العمليات فيها. مع وضع تاريخ العملية في الخانة المخصصة لذلك في كل حساب.

٢ ـ قم بترصيد الحسابات في نهاية الشهر، واعداد ميزان لمراجعة في هذا التاريخ.

٣ ـ قم باعداد الحساب الختامي للشركة عن شهر ابريل.

٤ ـ قم بتصوير الميزانية العمومية كما تظهر في آخر ابريل.

التمرين الثالث:

فيما يلي الميزانية العمومية لشركة صفاء الدين كما تظهر في آخر ابريل ١٩٨٥ (الميزانية الافتتاحية في أول مايو).

جنيه	الأصول	جنيه	الخصوم
١٦٨٠٠	وسائل نقل	١٢٠٠٠	رأس المال
٤٥٢٠٠	أثاث وتركيبات	٦٤٤٠٠	أرباح محجوزة
١٤٥٢٠٠	عملاء	٨٠٠٠٠	أوراق دفع
١٠٢٠٠٠	نقدية	٤٤٨٠٠	الدائنون
٣٠٩٢٠٠		٣٠٩٢٠٠	

وقد قامت الشركة بالعمليات التالية خلال شهر مايو ١٩٨٥ :

٢ مايو سددت ايجار شهر مايو والبالغ قدره ٣٦٠٠ جنيه .
٥ سددت ٤٥٠٠٠ جنيه من أوراق الدفع .
٦ باعت خدمات لعملائها نقدا بمبلغ ٧٤٠٠ جنيه .
٧ حصلت من عملائها مبلغ ٨٢٢٠٠ جنيه .
٩ سددت ١٤٨٠٠ جنيه من الدائنون .
١١ اشترت مواد ومهمات لاستخدامها خلال الشهر بمبلغ ١٣٠٠ جنيه على الحساب .
١٥ باعت خدمات لعملائها على الحساب بمبلغ ١١١٠٠ جنيه .
١٧ أضافت للأثاث والتركيبات ما قيمته ٤٨٠٠ جنيه نقداً .
١٩ سددت مصروفات دعاية وإعلان عن الشهر بمبلغ ٢٤٠٠ جنيه .
٢١ بلغت مصروفات صيانة وسائل النقل المسددة عن الشهر ٧٥٠ جنيه .
٢٣ زادت الشركة رأس مالها بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه .
٢٥ بلغت قيمة الخدمات المؤداة للعملاء والتي تحصل قيمتها نقداً مبلغ ٦٥٠٠ جنيه .
٣١ سددت المرتبات والأجور عن الشهر والبالغ قدرها ٥٧٠٠ جنيه .
٣١ بلغت تكلفة المياه والانارة المستهلكة خلال الشهر ١٩٥ جنيه ، ولم تسدد بعد .

المطلوب :

١ ـ قم بفتح حسابات أستاذ للعناصر الواردة في الميزانية الافتتاحية ، ثم قم باثبات الأرصدة الواردة في الميزانية (أرصدة أول الفترة) فيها .

٢ ـ قم باعداد قائمة لتحليل العمليات التي قامت بها الشركة خلال الشهر موضحاً فيها الطرف المدين لكل عملية والطرف الدائن لها والمبلغ والتاريخ .

٣ ـ من واقع هذه القائمة والاستعانة بالحسابات التي قمت بفتحها في

المطلوب :أول وبإضافة ما تراه مناسباً من حسابات جديدة، قم بإثبات العمليات السابقة في حسابات الأستاذ الملائمة.

٤ ـ قم بترصيد الحسابات وأعداد ميزان المراجعة في نهاية الشهر.

التمرين الرابع :

فيما يلي ملخص للعمليات التي قامت بها شركة بهاء الدين عن شهر يونيو ١٩٨٥.

١ يونيو تكونت الشركة برأس مال قدره ٤٠٠٠٠ جنيه.

٢ دفعت الشركة ١٦٠٠ جنيه ايجار مكان لمزاولة أعمالها فيه عن شهر يونيو.

٤ تعاقدت الشركة على استخدام أحد ورش الصيانة المملوكة لشركة الزعفراني في مزاولة أعمالها اعتباراً من أول شهر أغسطس ١٩٨٥ مقابل ايجار شهري قدره ٣٠٠٠ جنيه يسدد في بداية كل شهر.

٧ استأجرت الشركة سيارتان للنقل الخفيف لاستخدامها في أداء الخدمات لعملائها مقابل ايجار شهري قدره ٨٠٠ جنيه سددت نقداً.

٩ تم شراء مواد ومهمات صيانة لاستخدامها خلال الشهر بمبلغ ١٩٠ جنيه نقداً.

١٥ بلغت تكلفة الوقود والزيوت المستخدمة حتى تاريخه ٦٠ جنيه سددت نقداً.

١٦ بلغت قيمة الخدمات المؤداة للعملاء حتى تاريخه ٣٤٨٠ جنيه تحصل منها نقداً ٢١٣٠ جنيه.

٢٠ اشترت الشركة أثاثا وتركيبات بمبلغ ١٣٧٥٠ جنيه، سددت منها نقداً ٨٠٠٠ جنيه والباقي يستحق السداد بعد شهر.

٢٥ سددت الشركة مصروفات دعاية وإعلان عن الشهر بمبلغ ١٥٠ جنيه.

٣٠ بلغت الأجور والمرتبات المستحقة للعاملين عن الشهر ٢٥٤٠ جنيه سدد منها نقداً ٢١٠٠ جنيه والباقي ما زال مستحقاً للعاملين.

٣٠ بلغت قيمة الخدمات المؤداة للعملاء عن النصف الثاني من الشهر ٤٢٠٠ جنيه، تحصل منها نقداً ٣١٠٠ جنيه.

٣٠ قررت الشركة زيادة رأسمالها بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه اعتباراً من أول شهر يوليو ١٩٨٥.

المطلوب:

١ ـ إجراء قيود اليومية اللازمة لاثبات هذه العمليات في دفتر يومية شركة بهاء الدين عن شهر يونيو ١٩٨٥. قم باستخدام نموذج كامل لدفتر اليومية كما هو موضح بالفصل، ولا تنسى شرح كل قيد شرحاً مختصراً.

٢ ـ قم بترحيل هذه العمليات لحسابات الأستاذ الملائمة باستخدام النموذج المبسط لشكل الحساب.

التمرين الخامس:

تكونت شركة عبد الغفار للخدمات والتجارة في أول يناير ١٩٨٥ برأس مال قدره ٢٠٠٠٠٠ جنيه.

وفيما يلي دليل الحسابات الخاص بالشركة:

رقم الحساب	اسم الحساب	رقم الحساب	اسم الحساب
١٠١	آلات لف وحزم	٢٠١	رأس المال
١٠٢	أثاث وتركيبات	٢٠٢	الأرباح المحجوزة
١٠٣	عدد وأدوات	٢١١	الدائنون
١٠٤	سيارات نقل	٢١٢	أوراق الدفع
١١١	بضاعة	٢١٣	مصروفات مستحقة
١١٢	مصروفات مقدمة	٣٠١	تكلفة البضاعة المباعة
١١٣	أوراق قبض	٣٠٢	أجور ومرتبات
١١٤	عملاء	٣٠٣	مواد ومهمات صيانة
١١٥	نقدية	٣٠٤	ايجار مباني ومكاتب
٤٠١	ايرادات خدمات	٣٠٥	مصروفات عمومية
٤٠٢	مبيعات بضاعة	٣٠٦	وقود وزيوت
٤٠٣	ايرادات متنوعة	٢٠٣	الحساب الختامي

وقد قامت الشركة بالعمليات الآتية خلال شهر يناير ١٩٨٥ .

رقم المستند	التاريخ	العملية
١	١/١	تحصلت قيمة رأس المال نقداً .
٢	١/٣	قامت الشركة بشراء آلات لف وجرم بمبلغ ٧٥٠٠ جنيه نقداً .
٣	١/٣	قامت الشركة باستئجار مكان لمزاولة عملياتها فيه بايجار شهري قدره ٦٠٠ جنيه تم سداده .
٤	١/٥	قامت الشركة بشراء أثاث وتركيبات بمبلغ ٢٠٣٠٠ جنيه، سدد منها ١٠٣٠٠ جنيه نقداً والباقي يستحق السداد بعد شهر .
٥	١/٧	اشترت الشركة بضاعة بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه تستحق السداد بعد عشرة أيام .
٦	١/٨	بلغت قيمة الخدمات المؤداة للعملاء والمتحصلة نقداً حتى تاريخه ٤٣٥٠ جنيه وما زال يستحق قبل العملاء مبلغ ٢٦٥٠ جنيه .
٧	١/١٠	اتفقت الشركة مع محطة التليفزيون الرئيسية على القيام بالاعلان عن نشاطها خلال شهري يناير وفبراير مقابل مبلغ ٦٠٠ جنيه وقد قامت الشركة بسداد القيمة بالكامل .
٨	١/١٢	بلغت مبيعات البضاعة حتى تاريخه ٣١٥٠٠ جنيه تحصل منها نقداً ٢٢٥٠٠ جنيه وحصلت الشركة على أوراق قبض بالباقي تستحق بعد ثلاثة أشهر .
٩	١/١٤	اشترت الشركة سيارة نصف نقل بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه نقداً .
١٠	١/١٥	بلغت المصروفات العمومية المسددة حتى تاريخه ٢٤٦٠ جنيه .
١١	١/١٦	بلغت تكلفة الوقود والزيوت المستهلك حتى تاريخه والمسدد قيمته نقداً ١٣٤٠ جنيه .
١٢	١/١٧	اشترت الشركة بعض العدد والأدوات لزوم عمليات الصيانة بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه على الحساب .

١٣	١/١٧	سددت الشركة قيمة البضاعة المشتراة في ١/٧ .
١٤	١/١٩	اشترت الشركة بضاعة بمبلغ ٤٥٠٠٠ جنيه سدد منها ١٥٠٠٠ جنيه نقداً، وحررت الشركة أوراق دفع تستحق السداد في ٣٠ يوم بالباقي .
١٥	١/٢١	باعت الشركة بضاعة لعملائها بمبلغ ٢٨٦٠٠ جنيه تحصل منها نقداً ١٩٤٠٠ جنيه والباقي يستحق بعد ١٥ يوم .
١٦	١/١٤	حصلت الشركة على ايرادات متنوعة من عمليات سمسرة وعمولات مختلفة بلغت قيمتها ٧٨٠ جنيه تحصلت نقداً .
١٧	١/٣١	بلغت تكلفة البضاعة المباعة عن الشهر ٤٧٥٠٠ جنيه .
١٨	١/٣١	بلغت المرتبات والأجور المستحقة للعاملين عن الشهر ٦٤٠٠ جنيه، سدد منها حتى تاريخه ٥٨٠٠ جنيه .
١٩	١/٣١	بلغت تكلفة مواد ومهمات الصيانة المستخدمة عن الشهر والمسدد قيمتها نقداً ١٤٦٠ جنيه .
٢٠	١/٣١	بلغت قيمة الخدمات المؤداة للعملاء منذ ١/١٠ حتى تاريخه ٣٤٥٠ جنيه، تحصل منها اليوم ٢١٠٠ جنيه .
٢٠	١/٣١	بلغت المصروفات العمومية عن النصف الثاني من الشهر ٢٦٤٠ جنيه، سدد منها ٢٣٤٠ جنيه .

المطلوب :

١ ـ قم باعداد حسابات أستاذ للحسابات الواردة في دليل حسابات الشركة .

٢ ـ قم باجراء قيود اليومية لاثبات العمليات التي قامت بها الشركة خلال الشهر ثم قم بترحيلها لحسابات الأستاذ الخاصة بها .

٣ ـ قم باعداد ميزان المراجعة وتحقق من توازن جانبية .

٤ ـ قم باجراء قيود الاقفال اللازمة ثم قم باعداد الحساب الختامي للشركة .

٥ ـ قم باعداد ميزان المراجعة بعد الاقفال، وتصوير الميزانية العمومية في ١٩٨٥/١/٣١.

التمرين السادس:

بدأت شركة عبد الغفار للخدمات والتجارة عملياتها بالميزانية الافتتاحية التي قمت بتصويرها في التمرين السابق مباشرة في ١٩٨٥/١/٣١. وفيما يلي ملخص للعمليات التي قامت بها الشركة خلال شهر فبراير:

رقم المستند	التاريخ	العملية
٢١	٢/١	زادت الشركة رأس مالها بمقدار ٥٠٠٠٠ جنيه نقداً.
٢٢	٢/٥	سددت الشركة المصروفات المستحقة من الشهر السابق، وسددت الايجار عن الشهر الحالي.
٢٣	٢/٨	حصلت الشركة مبلغ ٦٥٠٠ جنيه من العملاء.
٢٤	٢/١٠	اشترت الشركة بضاعة بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه على الحساب.
٢٥	٢/١٣	بلغت قيمة الخدمات المؤداة للعملاء حتى تاريخه ٦٤٥٠ جنيه تحصل منها نقداً ٤٣٥٠ جنيه.
٢٦	٢/١٥	بلغت مبيعات البضاعة حتى تاريخه ٣٦٧٠٠ جنيه، تحصل منها ٢٠٢٠٠ جنيه.
٢٧	٢/١٩	سددت الشركة أوراق الدفع المستحقة عليها في ذلك التاريخ (٣٠٠٠٠ جنيه).
٢٨	٢/٢٣	اشترت الشركة عددا وأدوات اضافية بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه نقداً وسددت ثمن العدد والأدوات التي تم شرائها في الشهر السابق.
٢٩	٢/٢٦	سددت الشركة لدائنيها مبلغ ١٥٠٠٠ جنيه، وحصلت من عملائها ١٠٠٠٠ جنيه.
٣٠	٢/٢٨	بلغت المصروفات العمومية عن الشهر ٤٣٥٠ جنيه، سدد منها ٤١٠٠ جنيه.

٣١	٢/١٨	بلغت تكلفة البضاعة المباعة عن الشهر ٤٠٢٠٠ جنيه.
٣٢	٢/٢٨	بلغت مبيعات البضاعة عن النصف الثاني من الشهر ٣٢٣٠٠ جنيه، منها ٢٢٢٠٠ نقداً والباقي على الحساب.
٣٣	٢/٢٨	بلغت المرتبات والأجور المستحقة والمسددة بالكامل عن الشهر ٥٧٠٠ جنيه، وبلغت تكلفة مواد ومهمات الصيانة المستخدمة والتي لم تسدد قيمتها بعد ٩٨٠ جنيه.
٣٤	٢/٢٨	بلغت قيمة الخدمات المؤداة للعملاء منذ ٢/١٤ حتى تاريخه ٧٩٠ جنيه لم يتحصل منها شيء، كما بلغت الايرادات المتنوعة ٣٤٠ جنيه تحصلت نقداً.

المطلوب:

١ ـ بالاستعانة بدليل الحسابات الوارد في التمرين السابق قم بفتح حسابات الأستاذ وإثبات الأرصدة الواردة في الميزانية الافتتاحية لشهر فبراير فيها.

٢ ـ قم باجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات عمليات شهر فبراير ثم قم بترحيلها لحسابات الأستاذ الملائمة.

٣ ـ قم باعداد ميزان المراجعة، واجراء قيود الاقفال اللازمة.

التمرين السابع:

فيما يلي قيود الاقفال وميزان المراجعة بعد الاقفال لشركة عبد الودود العامة للخدمات والصيانة.

أولاً: قيود الاقفال:

٣٦٧٤٠ ٣٢٦٠		**من مذكورين** حـ/مبيعات الخدمات حـ/ايرادات متنوعة	١٩٨٥/٥/٣١
	٤٠٠٠٠	الى حـ/الحساب الختامي	

٢٤٥٠٠		من حـ/الحساب الختامي	
		الى مذكورين	
	١٤٢٢٠	حـ/الأجور والمرتبات	
	٢٣٣٠	حـ/المصروفات الادارية	
	٣٥٥٠	حـ/مصروفات الصيانة	
	٤٠٠	حـ/مصروفات الدعاية والاعلان	
	٣٠٠	حـ/المياه والانارة	
	٢٥٠٠	حـ/الوقود والزيوت والقوى المحركة	
	٢٠٠	حـ/الفوائد المدينة على القروض	
	١٠٠٠	حـ/مصروفات التأمين ضد الحريق	
؟		من حـ/الحساب الختامي	١٩٨٥/٥/٣١
	؟	الى حـ/الأرباح المحجوزة	؟

ثانياً: ميزان المراجعة بعد الاقفال:

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	اسم الحساب
٦٠٠٠		أراضي
١٢٠٠٠		مباني
١٨٠٠٠		آلات ومعدات
٢٠٠٠٠		عملاء
٥٠٠٠		أوراق قبض
٤٢٠٠٠		نقدية
	؟	رأس المال
	٣٩٥٠٠	الأرباح المحجوزة
	٣٥٠٠	دائنون
١٠٣٠٠٠	١٠٣٠٠٠	

المطلوب:

١ ـ قم باستكمال قيود الاقفال وميزان المراجعة بعد الاقفال.

٢ ـ قم باعداد ميزان المراجعة **قبل الاقفال**.

٣ ـ قم باعداد الحساب الختامي عن الشهر والميزانية العمومية كما تظهر في نهاية الشهر.

الفصل السادس

في المعالجة المحاسبية للعمليات المستمرة وتسوية الحسابات

١ ـ مقدمـة :

عرضنا في الفصل السابق دورة الاجراءات المحاسبية والتي يمكن بانتهـائها التعرف على نتائج عمليات المشروع خلال الفترة المحاسبية من أرباح أو خسائر، وتحديد مركزه المالي في نهاية هذه الفترة. واذا كانت عمليات المشروع مستمرة على مدى عدة فترات محاسبية، فإن أمر تحديد نتيجة نشاطه من أرباح أو خسائـر على وجه الدقة يتطلب الانتظار حتى انتهاء المشروع بصفة نهائية بانتهاء حياته. غير أن الحاجة الى معلومات محاسبية للوقوف على مدى نجاح المشروع في تحقيق أهـدافه التي أنشىء من أجلها ـ وهو الأمر الذي يهم ادارة المشروع والمستثمرين فيه في المقام الأول ـ تتطلب قياس نتائج عمليات المشروع على فترات دورية متقاربـة، أطلقنا على كل منها فيما سبق الفترة المحاسبية، حتى تساعد المعلومات الناتجة من يهمهم الأمـر في اتخاذ القـرارات المناسبـة. ومن أمثلة هذه القـرارات، قرارات تـوسيـع مجالات عمل المشروع أو انكماشها، التحول الى أنشطة جديدة، أو الاستمرار في الأنشطة القائمـة، وما إلى ذلـك. ولهذه الأسبـاب وغيرهـا يتم إعداد الحسـابات الختامية والميزانية العمومية في نهاية كل فترة محاسبية.

ويتطلب اعداد الحسابات الختامية والميزانية في نهاية الفترة المحاسبية افتراض توقف نشاط المشروع، أو انقطاعه، في ذلك التاريخ حتى يمكن قياس نتائج نشاطه عن الفترة. ويتطلب هـذا الانقطاع أو التـوقف المفترض أن تتم تسـوية أرصـدة الحسـابات لما يجب أن تكون عليـه في ذلك التـاريخ حتى تتحقق المقـابلة السـليمة للايرادات التي تخص الفترة المحاسبية بما يتعلق بها من مصروفات لأغراض قياس

نتيجة نشاط المشروع عن الفترة قياساً سليماً.

٢ ـ العمليات التامة والمنجزة والعمليات المنتهية الآثار والعمليات مستمرة الآثار:

تتطلب المقابلة السليمة لإيرادات الفترة المحاسبية بما يخصها من مصروفات في ظل استمرار نشاط المشروع على مدى عدد غير معروف من الفترات المحاسبية، ضرورة تحديد نصيب الفترة التي يتم إعداد الحساب الختامي عنها من إيرادات ومصروفات تحديداً دقيقاً. والواقع أن عمليات الايرادات والمصروفات تتم على مدار الفترة ويتم إثباتها دفترياً وترحيلها لحساباتها إذا كانت تامة ومنجزة، كما سبق وذكرنا.

غير أن العمليات التامة والمنجزة التي تقع خلال الفترة المحاسبية (أو لهذا الغرض في فترات محاسبية سابقة) قد تنتهي الآثار المترتبة عليها خلال الفترة المحاسبية أو قد تمتد آثارها لتغطي عدداً من الفترات المحاسبية. وسوف نطلق على الأولى **العمليات المنتهية** ونطلق على الثانية **العمليات المستمرة**.

والعمليات المنتهية هي التي تقع خلال الفترة المحاسبية وتنتج كل آثارها خلال نفس الفترة. فمجرد شراء البضاعة مثلاً، ولو تمت نقداً تعتبر في حد ذاتها عملية تامة ومنجزة ولكنها غير منتهية الآثار. ذلك لأن البضاعة يتم شرائها لأغراض إعادة بيعها بغية تحقيق أرباح من وراء ذلك. فما لم يتم بيع البضاعة لتنتج كل الآثار المبتغاة من شرائها لأغراض إعادة بيعها تكون عملية الشراء غير منتهية الآثار. والعمليات المنتهية الآثار خلال الفترة المحاسبية تنطوي على ما يتم سداده **نقداً** من مصروفات مقابل خدمات **تم الحصول عليها بالفعل**، كالحصول على خدمات العاملين وسداد الأجور مقابل ذلك، أو الحصول على خدمات المبني المستأجر مقابل سداد الايجار (الأجرة)، وما يتم الحصول عليه **نقداً** من إيرادات مقابل خدمات **أديب بالفعل** أو أصول يتم شرائها لأغراض إعادة بيعها **ويتم بيعها بالفعل**. أما إذا كان العاملون قد أدوا الخدمات في الفترة المحاسبية ولم يحصلوا على الأجرة إلا في الفترة التالية، أو كانت البضاعة قد تم

بيعها لعملاء خلال الفترة المحاسبية ولم تتحصل قيمتها إلا في الفترة أو الفترات التالية، فان العملية وإن كانت تامة ومنجزة إلا أن آثارها قد امتدت للفترة التالية، وبالتالي فهي غير منتهية الآثار خلال الفترة المحاسبية التي وقعت فيها.

وحيث أنه يكون لكل عملية تامة ومنجزة يتم إثباتها دفترياً طرفان، فانها قد تكون منتهية الآثار في أحد طرفيها ومستمرة الآثار في الطرف الآخر. فشراء آلات نقداً مثلاً يؤدي إلى جعل حساب الآلات في الأصول مديناً ويؤدي إلى جعل حساب النقدية في الأصول أيضاً دائناً. وهذه العملية من حيث آثارها على النقدية فهي منتهية، فقد نقصت النقدية بثمن الآلات وانتهى الأمر. أما بالنسبة للآلات فهي غير منتهية فالآلات لا يتم شراءها لمجرد الرغبة في ذلك، وإنما يتم شراءها لأغراض استخدامها في عمليات الوحدة المحاسبية عادة لعدد من الفترات المحاسبية. فهي تنتج خدماتها على مدار عدد من الفترات المحاسبية ومن ثم فهي عملية مستمرة ما دامت الآلات يمكن استخدامها لتحقيق أهداف الوحدة المحاسبية. أما إذا كان قد تم شراء الآلات مقابل سداد قيمتها آجلاً (دفعة واحدة أو بالتقسيط)، وامتد هذا الأجل للفترة المحاسبية التالية فان كل من الآلات والالتزام بسداد قيمتها مستقبلاً يعتبر منتجاً لآثار مستقبلية تستمر إلى ما بعد إنتهاء الفترة المحاسبية، ومن ثم فكلاهما مستمر. هذا بينما سداد الأجور نقداً تعتبر من العمليات المنتهية بكلا طرفيها كما سبق ذكره.

فالعمليات المستمرة إذن هي التي تمتد الآثار المترتبة على أحد طرفيها أو كلاهما إلى فترات محاسبية مقبلة بالاضافة إلى إمكانية استفادة الفترة المحاسبية التي تمت وأنجزت فيها بصفة جزئية من هذه الآثار. وتصبح المشكلة هي تجزئة هذه الآثار على الفترات المحاسبية المستفيدة منها، حتى تتحقق المقابلة السليمة للايرادات التي تخص فترة معينة بالمصروفات التي تتعلق بها. ومن هنا تنشأ الحاجة إلى إجراء التسويات اللازمة في نهاية الفترة المحاسبية على الحسابات التي تنطوي على عمليات مستمرة بغية تحديد نصيب الفترة المحاسبية من آثارها وما يخص الفترات التالية.

وسوف نتناول هذه التسويات في نقاط أربعة هي كالتالي:

تحول الأصول إلى مصروفات خلال الفترة المحاسبية، بصفة جزئية أو بصفة كلية، عن طريق استخدامها أو استنفاد خدماتها في مزاولة نشاط المشروع.

المصروفات المستحقة: وهي تمثل الزيادة المستمرة للمصروفات مقابل زيادة الالتزامات دون إثباتها دفترياً حتى نهاية الفترة المحاسبية.

الايرادات المقدمة: وهي تمثل الزيادة المستمرة في اكتساب الايرادات التي أدت إلى زيادة الأصول والالتزامات بتحصيل قيمتها مقدماً.

الايرادات المستحقة: وهي تمثل الزيادة المستمرة في الايرادات مقابل زيادة الأصول دون إثباتها دفترياً حتى نهاية الفترة المحاسبية.

وسوف نعرض في هذا الفصل لاجراءات تسوية الحسابات التي تنطوي على عمليات مستمرة لتحقيق قاعدة مقابلة الايرادات الخاصة بالفترة المحاسبية بما يتعلق بها من مصروفات. وسوف يكون ذلك في صورة مبسطة حيث يعالج الموضوع بصورة أكثر تفصيلاً فيما بعد.

٢ - ١ تحول الأصول إلى مصروفات:

يتم اقتناء الأصول (شرائها) لأغراض الاستعانة بخدماتها في تأدية عمليات المشروع، أو لأغراض الاتجار فيها كما تنشأ الأصول نتيجة مزاولة المشروع لأنشطته المختلفة. فإذا كان الأصل من الأصول الثابتة، فإن استخدامه في عمليات المشروع لفترة محاسبية معينة يؤدي الى نقص عمره الانتاجي بمقدار الفترة المحاسبية، وبالتالي يؤدي الى نقص قيمته عما كانت عليه في بداية الفترة المحاسبية، ولما كانت هذه الخدمات تساهم في تحقيق الايرادات، فإن تكلفتها لا بد وأن تحمل لتلك الايرادات. ومن ثم يصبح من اللازم تحويل هذه التكلفة التي نفدت إلى مصروف.

أما إذا كان الأصل من الأصول المتداولة، فإنه قد يستنفد بالكامل أو بصفة جزئية في مزاولة نشاط المشروع. فالبضاعة مثلاً عندما يتم شراؤها لأغراض الاتجار

فيها تزيد من مقدار الأصول بزيادة المخزون منها. وعندما يتم بيعها فإن المخزون منها ينقص بمقدار ما تم بيعه، ومن ثم تتحول تكلفة ما تم بيعه من بضاعة إلى مصروف. كذلك بالنسبة لكل عناصر المصروفات التي يتم سدادها مقدماً لتغطي أكثر من الفترة المحاسبية الجارية، فهي عند السداد ليست مصروفاً حيث تتحول إلى مصروف على مدار عدد من الفترات المحاسبية. وإنما هي أصل من الأصول الذي يؤدي إلى توفير خدمات مستقبلية عند سداد قيمته.

وسوف نعالج في هذا البند اجراءات التسوية المتعلقة بتحول الأصول إلى مصروفات بادئين بالمصروفات المقدمة.

٢ - ١ - ١ - المصروفات المقدمة:

تشتمل المصروفات المقدمة على كل عناصر المصروفات التي تتمثل في الغالب في مقابل الحصول على خدمات والتي يتم سداد قيمتها قبل الحصول على الخدمات المتوقعة منها. ومن أمثلة المصروفات المقدمة، الايجار الذي يسدد مقدماً في انتظار الحصول على خدمات الشيء المستأجر، وأقساط التأمين المسددة مقدماً في إنتظار الاستفادة بغطاء التأمين لفترة زمنية لاحقة، والفوائد المسددة مقدماً، وما إلى ذلك.

ولنفترض مثلاً أن شركة راغب للتجارة تستأجر المكان الذي تزاول فيه عملياتها التجارية مقابل ايجار سنوي قدره ١٢٠٠ جنيه تسدد دفعة واحدة في أول ابريل من كل سنة مقدماً. ولنفترض أن الشركة تكونت في أول ابريل ١٩٨٥، على أن تنتهي الفترة المحاسبية الأولى في ١٩٨٥/١٢/٣١ ثم تصبح الفترة المحاسبية بعد ذلك سنة ميلادية كاملة تبدأ في ١/١ وتنتهي في ١٢/٣١ من كل عام.

فعندما تقوم الشركة بسداد الايجار عن السنة في ١٩٨٥/٤/١ يمكن للمحاسب أن يقوم باجراء القيد الآتي:

١٢٠٠ من حـ/الايجار ١٩٨٥/٤/١
١٢٠٠ الى حـ/النقدية
سداد الايجار عن سنة ابتداء من ١٩٨٥/٤/١

ويتم ترحيل طرفي القيد حيث يجعل حساب الايجار مديناً، ويجعل حساب النقدية دائناً. وفي ١٩٨٥/١٢/٣١، بعد ترصيد الحسابات واعداد ميزان المراجعة، يتم اقفال حساب الايجار بمبلغ ١٢٠٠ جنيه ضمن حسابات المصروفات الأخرى في الحساب الختامي طبقاً للاجراءات السابق عرضها في الفصل المتقدم، ذلك باعتبار حساب الايجار من حسابات المصروفات. وتكون النتيجة طبعاً أن تتحمل ايرادات الفترة المحاسبية المكونة من تسعة أشهر (٤/١ الى ١٩٨٥/١٢/٣١) الايجار الخاص باثنى عشر شهراً منها ثلاثة أشهر تقع في الفترة المحاسبية التي تبدأ في ١٩٨٦/١/١. وهذا لا يعد بمثابة مقابلة سليمة لايرادات الفترة بما يتعلق بها من مصروفات.

وللتغلب على هذه المشكلة يمكن أن يقوم المحاسب بتسوية حساب الايجار في نهاية الفترة المحاسبية ليحدد بالضبط ما يخص الفترة المحاسبية، وما يخص فترات محاسبية مقبلة. فما يخص الفترة المحاسبية يعتبر من بنود مصروفاتها، وما يخص فترات محاسبية مقبلة يعد من الأصول الواجب إظهارها في الميزانية العمومية. وحيث أن ما يخص الفترة المحاسبية المنقضية في مثالنا الجاري هو إيجار تسعة أشهر، بينما رصيد حساب الايجار يمثل إيجار سنة كاملة، فإنه يصبح من الواجب انقاص حساب الايجار بما يعادل إيجار ثلاثة أشهر، وذلك قبل إقفاله في الحساب الختامي ويتم ذلك بإجراء القيد التالي:

٣٠٠ من حـ/الايجار المقدم ١٩٨٥/١٢/٣١
٣٠٠ الى حـ/الايجار
تسوية حساب الايجار لتحديد ما يخص
الفترة المحاسبية

ويترتب على ترحيل هذا القيد أن يصبح رصيد حساب الايجار مدينا بمبلغ ٩٠٠ جنيه تمثل ايجار تسعة أشهر ويتم اقفالـه في الحساب الختـامي، بينما يصبح رصيد حساب الايجار المقدم والذي تستفيد منه الفترة التالية مديناً بمبلغ ٣٠٠ جنيه ويعتبر من حسابات الأصول، حتى يتحول الى مصروف في الفترة التالية. ويظهر حسابي الايجار والايجار المقدم في هذه الحالة على الصورة التالية:

منه — حـ/الايجار

١٢٠٠	الى حـ/النقدية	٨٥/٤/١	٣٠٠	من حـ/الايجار المقدم	٨٥/١٢/٣١
			٩٠٠	من حـ/الحساب الختامي	٨٥/١٢/٣١
١٢٠٠			١٢٠٠		

منه — حـ/الايجار المقدم — له

٣٠٠	الى حـ/الايجار	٨٥/١٢/٣١	٣٠٠	رصيد (ميزانية)	٨٥/١٢/٣١
٣٠٠			٣٠٠		

ورغم أن هذا الاجراء يحقق الهدف من تحميل ايرادات الفترة المحاسبية بما يخصها من مصروفات، إلا أنه ليس بالاجـراء المنطقي. فـالأصول شيء مـوجود والمصروفات شيء قد نفد بعد أن كـان موجـوداً. ومن المنطقي أن يتحـول جزء من الأصـول إلى مصروفات عنـدما تستنفـد هي أو تستنفـد خـدمـاتهـا المحـددة لقيمتها بصفة جزئية. فالسيارة المستعملة تنخفض قيمتها نتيجة استعمالها ولكنـه لا يمكن إرجاع المستعمل من خدماتهـا إليها لتعـود جديـدة من جديـد. ويترتب على ذلك أنـه بدلاً من اعتبـار المصروف المقدم مصروفـاً عند سـداده، وحيث لم

يتم الحصول على الخدمات المنتظرة من سداده، فهو أولى بالاعتبار أصلا من الأصول القادرة على توفير الخدمات مستقبلياً. وترتيباً على ذلك فانه بدلاً من إجراء قيد سداد الايجار مقدماً عن طريق جعل حساب الايجار مديناً، فإنه يتعين على المحاسب أن يقوم باثبات سداد الايجار مقدماً باجراء القيد التالي:

١٢٠٠		من حـ/الايجار المقدم	١٩٨٥/٤/١
	١٢٠٠	الى حـ/النقدية	
		إثبات سداد الايجار مقدماً عن سنة من ١٩٨٥/٤/١	

وبترحيل طرفي القيد يصبح حساب الايجار المقدم، **وهو من حسابات الأصول،** مديناً بمبلغ ١٢٠٠ جنيه. وإذا ظل الأمر على ذلك حتى اعداد ميزان المراجعة في نهاية الفترة المحاسبية وإقفال حسابات الايرادات والمصروفات في الحساب الختامي، فإن ايرادات الفترة لن تتحمل بنصيبها من الايجار. ويلزم الأمر في هذه الحالة تسوية حساب الايجار المقدم، وهو من الأصول، لمعرفة ذلك الجزء الذي تحول منه إلى مصروف يخص الفترة المنقضية وذلك الجزء الذي يبقى في الأصول ليخدم فترات تالية كل ذلك بحيث تتحمل الفترة بما يخصها من تكلفة هذا الأصل التي تحولت الى مصروف خلالها. ويتم باجراء قيد التسوية الآتي في نهاية الفترة المحاسبية.

٩٠٠		من حـ/الايجار	١٩٨٥/١٢/٣١
	٩٠٠	الى حـ/الايجار المقدم	
		تحميل حساب الايجار بما يخص الفترة من ايجار تم سداده مقدماً.	

ويترتب على ترحيل القيدين السابقين أن يظهر حساباً الايجار والايجار المقدم كالآتي:

منه — حساب الايجار المقدم — له

منه			له		
١٢٠٠	الى حـ/النقدية	٨٥/٤/١	٩٠٠	من حـ/الايجار	٨٥/١٢/٣
			٣٠٠	رصيد (ميزانية)	
١٢٠٠			١٢٠٠		

منه — حساب الايجار — له

منه			له		
٩	الى حـ/الايجار المقدم	٨٥/١٢/٣١			

ثم يقفل حساب الايجار في الحساب الختامي ضمن حسابات المصروفات بقيود الاقفال السابق شرحها. ويظهر رصيد حساب الايجار المقدم في الميزانية العمومية كأصل من الأصول المتداولة، حتى تتم تسويته في الفترة المحاسبية التالية مع حساب الايجار. ويظهر حسابا الايجار، والايجار المقدم في ١٩٨٦/١٢/٣١ بعد اجراء قيد التسوية وقيد الاقفال كما يلي:

منه — حـ/الايجار المقدم — له

منه			له		
٣٠٠	رصيد	٨٦/١/١	١٢٠٠	من حـ/الايجار	٨٦/١٢/٣١
١٢٠٠	إلى حـ/النقدية	٨٦/٤/١	٣٠٠	رصيد (ميزانية)	٨٦/١٢/٣١
١٥٠٠			١٥٠٠		

منه — حـ/الايجار — له

منه			له		
١٢٠٠	إلى حـ/الايجار المقدم	٨٦/١٢/٣١	١٢٠٠	من حـ/ الحساب الختامي	٨٦/١٢/٣١
١٢٠٠			١٢٠٠		

(عليك أن تقوم باجراء قيود اليومية التي تم ترحيلها لهذين الحسابين).

ولا شك في أفضلية الطريقة الأخيرة منطقياً لمعالجة المصروفات المقدمة في الحياة العملية. وعند سداد المصروف مقدماً يصبح من مكونات الأصول إلى أن تستنفد الخدمات التي أدت إلى سداده، فتتم تسويته في نهاية الفترة المحاسبية في حساب المصروف الخاص به. وما ينطبق على الايجار المقدم، ينطبق على أقساط التأمين المقدمة والفوائد المدينة المقدمة أو أي عنصر مصروف آخر يتم سداده مقدماً ويغطي أكثر من فترة محاسبية واحدة. وسوف نعاود معالجة المصروفات المقدمة بصورة أكثر تفصيلاً فيما بعد.

٢ ـ ١ ـ ٢ ـ تكلفة البضاعة المباعة وتكلفة المواد والمهمات المستخدمة:

تعتبر البضاعة والمواد والمهمات التي تقع في حيازة الوحدة المحاسبية ومن ممتلكاتها في لحظة زمنية معينة من أصولها. وعندما يتم شراء البضائع لأغراض الاتجار فيها أو المواد والمهمات لأغراض استخدامها في مزاولة الأنشطة المختلفة للوحدة فإن ذلك يزيد من مخزون الوحدة من هذه الأصول. وعندما يتم بيع البضاعة، أو جزء منها، أو يتم استخدام المواد والمهمات أو جزء منها، فإن مخزون الوحدة من هذه الأصول ينقص بمقدار ما تم بيعه أو استخدامه. وبمعنى آخر فإن هذه الأصول تتحول الى مصروفات تتعلق بالحصول على ايرادات الفترة المحاسبية بمقدار ما يطرأ عليها من نقص نتيجة البيع أو الاستخدام.

وفيما يختص بالبضاعة، فإننا سبق أن تعرضنا لحساب تكلفة البضاعة المباعة. وعندما يتم شراء البضاعة يجعل حساب البضاعة مديناً (وهو من حسابات الأصول) مقابل جعل حساب النقدية أو الدائنون دائناً بالقيمة على حسب كون العملية تمت نقداً أو على الحساب أو بصورة مختلطة. وعندما تتحدد تكلفة البضاعة التي تم بيعها يجعل حساب تكلفة البضاعة المباعة (وهو من حسابات المصروفات) مديناً بهذه التكلفة مقابل جعل حساب البضاعة (وهو من حسابات الأصول) دائناً بها، هذا ولم نتعرض لكيفية تحديد تكلفة البضاعة المباعة ولن نتعرض لها هنا

أيضاً، وإنما سوف نرجىء معالجتها لما بعد. ويعتبر القيد الذي يجعل حـ/تكلفة البضاعة المباعة مديناً و حـ/البضاعة دائناً من قيود التسوية.

وما ينطبق على البضاعة ينطبق أيضاً على المواد والمهمات. فبعد شراء المواد والمهمات تعتبر من حسابات الأصول. ولنفترض مثلاً أن شركة راغب للتجارة قامت بشراء مواد ومهمات خلال الفترة المحاسبية بمبلغ ٧٨٠٠ جنيه منها ٥٣٠٠ نقداً والباقي على الحساب فيكون القيد اللازم لاثبات هذه العملية كالآتي:

٧٨٠٠	من حـ/المواد والمهمات (أصول)	تاريخ الشراء
	الى مذكورين:	
	٥٣٠٠ حـ/النقدية	
	٢٥٠٠ حـ/الدائنون	
	إثبات شراء مواد ومهمات نقداً وعلى الحساب	

ولو فرض انه في نهاية الفترة المحاسبية وجد أن المواد والمهمات المستخدمة بلغت تكلفتها ٦١٢٠ جنيه ـ وسوف نترك كيفية تحديد هذه التكلفة لما يرد فيما بعد ـ فإنه يلزم في هذه الحالة انقاص الأصول بهذه التكلفة وزيادة المصروفات بها. ويتم ذلك باجراء قيد التسوية الآتي:

٦١٢٠	من حـ/المواد والمهمات المستخدمة (مصروفات)	تاريخ نهاية الفترة
	٦١٢٠ الى حـ/المواد والمهمات (أصول)	
	تسوية حساب المواد والمهمات بما تم استخدامه منها	

وبترحيل هذين القيدين للحسابات الخاصة بهما يظهر حساباً المواد والمهمات، والمواد والمهمات المستخدمة كالآتي:

منه　　　　　　　　　　　　　　حـ/المواد والمهمات　　　　　　　　　　　　　　له

٧٨٠٠	الى مذكورين	تاريخ الشراء	٦١٢٠	من حـ/المواد والمهمات المستخدمة	تاريخ آخر الفترة
			١٦٨٠	رصيد (ميزانية)	آخر الفترة
٧٨٠٠			٧٨٠٠		

منه　　　　　　　　　　　　　　حـ/المواد والمهمات المستخدمة　　　　　　　　　　　　　　له

٦١٢٠	الى حـ/المواد والمهمات	تاريخ آخر الفترة			

ثم يقفل حساب المواد والمهمات المستخدمة في الحساب الختامي، ويظهر رصيد المواد والمهمات في الميزانية في نهاية الفترة بمبلغ ١٦٨٠ جنيه.

٢ ـ ١ ـ ٣ ـ الديون المعدومة:

تنشأ حسابات العملاء (أصول) من قيام الوحدة المحاسبية بأداء خدماتها لهم أو بيع بضائعها أو منتجاتها إليهم دون تحصيل قيمة هذه الخدمات أو المبيعات عند تمام عملية البيع. فعادة ما تسمح الشركات المختلفة بتسهيلات ائتمانية لعملائها تمكنهم من سداد قيمة البضائع والخدمات التي يحصلون عليها في تاريخ لاحق. وبالتالي تكون عملية البيع تامة ومنجزة ومنتهية في أحد طرفيها حيث تسلم العميل البضاعة، وآثارها مستمرة في الطرف الآخر حيث ما زال العميل مديناً بالقيمة. وطبقاً للأعراف المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً فان الايرادات تتحقق بتمام واقعة البيع، ومع ذلك فقد يتوقف بعض هؤلاء العملاء عن سداد مستحقات الوحدة المحاسبية عليهم لسبب أو لآخر بما يؤدي إلى خسارة الوحدة لهذه المبالغ

المستحقة بصفة كلية أو جزئية. ولذلك فإنه تطبيقاً لعرف الحيطة والحذر، يتم في نهاية كل فترة محاسبية تقدير الديون المستحقة قبل العملاء والتي يكون أمر تحصيلها مشكوكاً فيه، ويحمل الحساب الختامي بهذه القيمة المقدرة. ويطلق على المبالغ التي يتم التحقق من عدم إمكانية تحصيلها من العملاء اصطلاح «**الديون المعدومة**»، وتعد من الخسائر التي يمكن معالجتها معالجة المصروفات، أما الديون التي يكون أمر تحصيلها من العملاء مشكوكاً فيه فيطلق عليها «الديون المشكوك في تحصيلها» وتعتبر الديون المشكوك فيها خسائراً محتملة تعالج معالجة المصروفات. غير أن المبلغ الذي يتم تقديره للديون المشكوك في تحصيلها من العملاء من مبيعات الفترة المحاسبية يحمل لحساب الديون المشكوك فيها تطبيقاً لقاعدة الحيطة والحذر على أن يكون الطرف المقابل من القيد هو حساب يخصص للديون المشكوك فيها ويطلق عليه «مخصص الديون المشكوك فيها».

وسوف نترك طرق تحديد الديون المشكوك فيها وأمر معالجة الديون المعدومة للتعرض لها بالتفصيل في مكان لاحق، وسوف نكتفي هنا باجراء قيود التسوية على افتراض أن قيمة الديون المشكوك فيها قد تم تحديدها.

ولنفرض مثلاً أن رصيد العملاء في نهاية الفترة المحاسبية لشركة ما قد بلغ ٣٧٥٠٠ جنيه. غير أنه وجد أن من بين هؤلاء العملاء من يبلغ المستحق عليهم ٣٢٥٠ جنيه يعد مشكوكاً في تحصيله عن مبيعات تمت على الحساب خلال الفترة المحاسبية فيجعل حساب الديون المشكوك فيها مديناً وحساب مخصص الديون المشكوك فيها دائناً بمبلغ ٣٢٥٠ جنبه كالآتي:

٣٢٥٠		من حـ/الديون المشكوك فيها	تاريخ نهاية الفترة
	٣٢٥٠	الى حـ/مخصص الديون المشكوك فيها	
		تكوين مخصص للديون المشكوك في تحصيلها من مبيعات الفترة المحاسبية	

ونظراً لأن الديون المشكوك فيها تعالج كحسابات المصروفات، فإنها تقفل في الحساب الختامي. ولما كانت هذه الديون لم يتم التحقق من اعدامها بعد، فإن اقفالها في الحساب يعني تحميل ايرادات الفترة بمبلغ يخصص لمقابلة هذه الديون المشكوك فيها عندما يتم اعدامها فعلاً. ويعتبر المخصص من الحسابات الدائنة بطبيعتها ويظهر في الميزانية العمومية أما في جانب الخصوم بنفس إشارته وهي طريقة غير مستحبة للعرض، أو مطروحاً من حسابات العملاء في جانب الأصول طرحاً شكلياً، وهي الطريقة المفضلة. وبالتالي يكون صافي حسابات العملاء بعد طرح المخصص ممثلاً للحسابات الجيدة. وعندما يتم التحقق من اعدام دين في الفترة أو الفترات اللاحقة، فإن وجود المبلغ الخاص به في حسابات العملاء يفقد ما يبرره من إمكانية تحصيله فيها بعد. ويترتب على ذلك ضرورة استبعاد هذا المبلغ من حسابات العملاء وذلك بجعلها دائنة به مقابل جعل حـ / مخصص الديون المشكوك فيها مديناً.

وتظهر حسابات العملاء والديون المشكوك فيها ومخصص الديون المشكوك فيها في نهاية الفترة المحاسبية للمثال الوارد بعاليه كما يلي:

منه — حـ/العملاء — له

منه			له		
×××	الى حـ/مبيعات البضاعة	۰۰۰۰	×××	من حـ/النقدية	۰۰۰۰
	(مبيعات الفترة الآجلة)	۰۰۰۰		(المتحصل نقداً خلال	
				الفترة	تاريخ
×××	الى حـ/مبيعات الخدمات		٣٧٥٠٠	رصيد نهاية الفترة	نهاية
				(ميزانية)	الفترة
×××			×××		

منه — حـ/الديون المشكوك فيها — له

منه			له		
٣٢٥٠	الى حـ/مخصص الديون المشكوك فيها	نهاية الفترة	٣٢٥٠	تقفل في الحساب الختامي)	نهاية الفترة
٣٢٥٠			٣٢٥٠		

منه	حـ/ مخصص الديون المشكوك فيها				له
٣٢٥٠	رصيد آخر الفترة (ميزانية)	نهاية الفترة	٣٢٥٠	من حـ/ الديون المشكوك فيها	نهاية الفترة
٣٢٥٠			٣٢٥٠		

٢ ـ ١ ـ ٤ ـ إهلاك الأصول الثابتة :

يتم اقتناء الأصول الثابتة لاستخدامها في العمليات المختلفة للمشروع على مدار عدة فترات زمنية. ولكل أصل من الأصول الثابتة عمره الانتاجي الذي تنقضي بنهايته امكانية الاستمرار في الحصول على خدماته. فالمباني مثلاً تتصدع وتنهار عندما يتم استخدامها لفترة طويلة من الزمان، والسيارات تهلك وتصبح غير صالحة للاستعمال بعد مرور عدد من السنوات، وكذلك الآلات والمعدات، والأثاث والتركيبات، وما إلى ذلك من الأصول الثابتة. والأصل الثابت الوحيد الذي لا يهلك بالاستخدام هو الأراضي.

وعندما تهلك الأصول الثابتة باستنفاد خدماتها في عمليات المشروع يصبح من اللازم استبدالها بغيرها إذا كان للمشروع أن يستمر، وتصبح قيمتها للمشروع مساوية لقيمتها كخردة أو نفاية. وعلى ذلك يصبح من الضروري استبعادها من الأصول. واذا انتظر المشروع حتى تهلك أصوله دون تحميل تكلفتها على الايرادات التي تتحقق من استخدامها فإنه يصبح في وضع لا يحسد عليه، حيث قد لا يستطيع الحصول على أصول أخرى جديدة تحل محل الأصول الهالكة أو البالية لاستمرار نشاطه. ولذلك يلزم أن تحمل تكلفة الأصول الثابتة على الايرادات التي تتحقق على مدار الفترات المحاسبية التي تمثل العمر الانتاجي المقدر لها.

فمثلاً إذا قامت الشركة الحديثة للتجارة بشراء مبنى بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه، وقدر أنه يمكن استخدامه في عملياتها لمدة عشرين عاماً يصبح بعدها غير صالحاً للاستعمال ويلزم هدمه واحلاله بغيره، وقدرت قيمة المواد الناتجة عن عمليات الهدم بعد استبعاد تكلفة الهدم بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه. فإنه يمكن أن يكون من المنطق

السليم توزيع تكلفة المبنى بعد استبعاد ناتج الهدم على مدار حياته الانتاجية وتحميلها للايرادات بطريقة مرضية. ويعد توزيع صافي التكلفة على سنوات الحياة الانتاجية للأصل بالتساوي من الطرق المرضية المقبولة قبولاً عاماً، والشائعة الاستخدام محاسبياً. ويطلق على حصة كل سنة من تكلفة الأصل الثابت التي تتحول إلى مصروف نتيجة استخدامه وأسباب أخرى «قسط الاهلاك السنوي»، كما يطلق على عملية حساب الاهلاك واجراء التسويات اللازمة في هذا الشأن «المحاسبة لاهلاك الأصول الثابتة». ويعتبر قسط الاهلاك السنوي (والذي يمكن أيضاً حسابه لفترات أقل من سنة) من مكونات المصروفات الخاصة بالفترة المحاسبية التي يتم حسابه لها.

ورغم أن لحساب الاهلاك طرقاً متعددة يتم التعرض لها تفصيلاً فيما بعد، فإننا سوف نكتفي هنا بعرض مختصر لطريقة يطلق عليها «طريقة القسط الثابت». تتطلب هذه الطريقة ما يلي:

١ ـ تحديد تكلفة الأصل.
٢ ـ تحديد حياته الانتاجية التقديرية.
٣ ـ تقدير قيمته كنفاية أو كخردة.

ويتحدد قسط الاهلاك بعد ذلك كالآتي:

$$\text{قسط الأهلاك عن الفترة} = \frac{\text{تكلفة الأصل ـ قيمته كنفاية أو خردة}}{\text{عدد فترات حياته الانتاجية المقدرة}}$$

وبتطبيق هذه الطريقة على مبنى شركة التجارة الحديثة يكون قسط الاهلاك السنوي كالآتي:

$$\text{قسط الاهلاك السنوي} = \frac{٢٥٠٠٠ - ٥٠٠٠}{٢٠} = ١٠٠٠ \text{ جنيه}$$

وعندما يتحدد قسط الاهلاك عن الفترة المحاسبية يحمل على حساب «الاهلاك» وهو من حسابات المصروفات مقابل جعل حساب يخصص لتجميع أقساط الاهلاك حتى ينتهي العمر الانتاجي للأصل يطلق عليه «حساب مخصص الاهلاك» دائنا كما يتضح من القيد التالي:

١٠٠٠		من حـ/الاهلاك ـ مباني	تاريخ نهاية
	١٠٠٠	الى حـ/مخصص الاهلاك ـ مباني	العام
		اثبات إهلاك المبنى عن العام	

ويقفل حساب الاهلاك في الحساب الختامي باعتباره من حسابات المصروفات، ويعالج حساب مخصص الاهلاك معالجة مخصص الديون المشكوك فيها من حيث الاظهار في الميزانية العمومية. فيمكن اظهاره في جانب الخصوم باعتباره من الحسابات الدائنة بطبيعتها، أو يمكن طرحه من الأصول (المعينة) في جانب الأصول من الميزانية طرحاً شكلياً.

٣ ـ المصروفات المستحقة:

تمثل المصروفات المستحقة قيمة الخدمات التي تحصل عليها الوحدة المحاسبية من العاملين فيها أو من استخدام الموارد الاقتصادية المملوكة للغير، والتي لم تسدد قيمتها بعد حتى نهاية الفترة المحاسبية. ومن أمثلة تلك المصروفات، الأجور المستحقة، الفوائد المدينة المستحقة، الايجارات المستحقة، مصروفات الدعاية والاعلان المستحقة، وما إلى ذلك. وتنشأ المصروفات المستحقة من تدفق حصول الوحدة على الخدمة المعينة (وفي بعض الأحيان السلعة كالمياه والانارة مثلاً) بمرور الزمن، مع زيادة التزامها بسداد القيمة دون إثبات ذلك محاسبياً. فخدمات العاملين مثلاً يتم الحصول عليها في صورة تدفق يومي مستمر، وكلما انقضى يوم من هذه الأيام كلما أصبحت الوحدة المحاسبية ملتزمة قبلهم بأجر ذلك اليوم، غير أنه جرت العادة ـ تسهيلاً للاجراءات المحاسبية ـ أن لا تسجل الأجور دفترياً إلا وقت سدادها. وإذا وقع تاريخ سداد الأجور أو جزء منها بعد تاريخ نهاية الفترة

المحاسبية فإن عملية الانتظار بالقيد حتى تاريخ السداد يؤدي الى أن الفترة المحاسبية لا تتحمل بتكلفة جزء من خدمات العاملين التي استفادت منها ايرادات تلك الفترة. ولذلك يتم حصر أجور الفترة المحاسبية والمستحقة للعاملين والتي لم تسدد بعد حتى نهايتها، ويجري بها قيد تسوية يجعلها من مكونات المصروفات، ويظهر التزام الوحدة المحاسبية قبل عامليها بالقيمة.

وعلى سبيل المثال إذا بلغت الأجور المستحقة للعاملين عن خدمات تم أداؤها خلال الفترة المحاسبية ١٣٧٠٠ جنيه بينما ما تم سداده فعلاً خلال الفترة بلغ مقداره ١١٢٠٠ جنيه، فإنه يلزم إجراء قيد التسوية الآتي في نهاية الفترة:

٢٥٠٠		من حـ/الأجور	تاريخ نهاية العام
	٢٥٠٠	الى حـ/الأجور المستحقة	
		إثبات الأجور المستحقة للعاملين والتي لم تسدد بعد	

ويظهر حساب الأجور والأجور المستحقة في هذه الحالة كالآتي:

منه — حـ/الأجور (مصروف) — له

١١٢٠٠	الى حـ/النقدية	آخر الفترة	١٣٧٠٠	رصيد (يقفل في الحساب الختامي)	تاريخ آخر الفترة
٢٥٠٠	الى حـ/الأجور المستحقة				
١٣٧٠٠			١٣٧٠٠		

منه	حـ/الأجور المستحقة (التزام)				له
٢٥٠٠	رصيد التزامات في الميزانية	آخر الفترة	٢٥٠٠	من حـ/الأجور	تاريخ آخر الفترة
٢٥٠٠			٢٥٠٠		

ويقفل حساب الأجور في الحساب الختامي بما يعادل قيمة الخدمات التي تم الحصول عليها من العاملين فعلاً سواء تم سدادها أو لم تسدد بعد، ويظهر رصيد حساب الأجور المستحقة بين الالتزامات في الميزانية العمومية حتى يتم سداده.

وما ينطبق على الأجور ينطبق على باقي عناصر المصروفات المستحقة. ولنأخذ في سبيل زيادة الايضاح بند الفوائد مثلاً. لاحظ أن الفوائد قد تكون مدينة بمعنى أنها تمثل مصروفاً مقابل استفادة الوحدة المحاسبية بأموال الغير، أو قد تكون دائنة بمعنى أنها تمثل ايراداً مقابل استفادة الغير بأموال الوحدة المحاسبية. وما يعنينا هنا هو الفوائد المدينة التي تمثل مصروفاً مقابل استفادة الوحدة بأموال الغير. ولنفرض مثلاً أن محلات عبد الحميد التجارية قد اقترضت من البنك ١٠٠٠٠ جنيه بفائدة سنوية معدلها ٦٪، وذلك بتاريخ ١/١٠/١٩٨٥. وتسدد الفوائد للبنك كل ستة أشهر منذ تاريخ الحصول على القرض. ولنفترض أن تاريخ نهاية السنة المالية (الفترة المحاسبية) لمحلات عبد الحميد هو ١٢/٣١ من كل عام. فكيف تعالج الفوائد المدينة على القرض في ١٩٨٥/١٢/٣١؟.

الواقع أنه حتى ذلك التاريخ لم يتم سداد فوائد بعد، ومن ثم فلن يوجد هناك قيد دفتري في هذا الصدد. غير أن محلات عبد الحميد قد استفادت من القرض لمدة ثلاثة أشهر من ١/١٠ حتى ١٩٨٥/١٢/٣١. ومن ثم يصبح من الواجب تحميل ايرادات الفترة المحاسبية المنتهية في ٨٥/١٢/٣١ بفوائد القرض لمدة ثلاثة أشهر وهي (١٠٠٠٠ × $\frac{٦}{١٠٠}$ × $\frac{٣}{١٢}$) ١٥٠ جنيه. ويجري إثبات

قيد التسوية التالي لإثبات الفوائد المستحقة حتى نهاية السنة المالية:

١٥٠		من حـ/ الفوائد المدينة (مصروفات)	٨٥/١٢/٣١
	١٥٠	الى حـ/ الفوائد المستحقة (التزامات)	
		إثبات الفوائد المستحقة على قرض البنك حتى تاريخ نهاية السنة.	

ويقفل حساب الفوائد بعد تسويته كالعادة في الحساب الختامي بينما يظهر رصيد حساب الفوائد المستحقة ضمن بنود الالتزامات في الميزانية العمومية.

٤ ـ الايرادات المستحقة:

يؤدي تدفق الايرادات الى زيادة الأصول. وفي بعض الأحيان نجد أن الايرادات تتدفق بصفة مستمرة مع مرور الزمن، ويترتب على ذلك زيادة الأصول بصفة مستمرة مع مرور الزمن. غير أن هذا التدفق المستمر للايرادات وزيادة الأصول بالتبعية يصعب إثباته دفترياً بصورة لحظية. وكما هي العادة ـ فإنه تسهيلاً للاجراءات المحاسبية في هذه الحالة ـ يؤجل إثبات الايرادات دفترياً حتى تنقضي فترات زمنية ملائمة، وحتى يتم في شأنها عملية تبادل فعلية، كتحصيلها مثلاً أو قيام التزام مؤكد من الغير قبل الوحدة المحاسبية بسدادها. وفي بعض الأحيان قد لا تتم عملية التحصيل أو يقوم هذا الالتزام قبل الغير بصورة مؤكدة حتى نهاية الفترة المحاسبية. فرغم أن الايرادات تصبح مستحقة قبل الغير من وجهة نظر الوحدة إلا أنه غير ملتزم بسدادها حتى تاريخ لاحق لتاريخ نهاية الفترة المحاسبية. ومن أمثلة ذلك الايرادات الناتجة عن فوائد الاستثمارات في أوراق مالية. فرغم أن هذه الفوائد يتم تحصيلها بصفة دورية إلا أنه قلما تتفق تواريخ التحصيل مع تواريخ الاستحقاق. وبذلك يصبح من الواجب على المحاسب ـ تطبيقاً لمبدأ المقابلة السليمة للايرادات بالمصروفات التي تخص الفترة المحاسبية ـ وقياساً على الفوائد المدينة ـ أن يقوم بتسوية الايرادات المستحقة في نهاية الفترة المحاسبية في حساب الايرادات وإظهار الأصول المقابلة لها في الميزانية.

ولنفترض مثلاً أن شركة التجارة العربية تستثمر ٢٠٠٠٠ جنيه في سندات

حكومية تحمل سعر فائدة ٣٪ سنوياً تسدد نصف سنوياً من تاريخ الشراء. ولنفرض أن الشركة قامت بشراء هذه السندات في ١٩٨٥/٤/١ وأن سنتها المالية تنتهي في ١٩٨٥/١٢/٣١.

وعلى هذا الأساس تستحق الفوائد على هذه السندات في ١٠/١، ٤/١ من كل عام وعندما تحصل الوحدة على الفوائد نصف السنوية في ١٠/١ يجري إثبات القيد الآتي:

٣٠٠ من حـ/النقدية (أصول) ٨٥/١٠/١
٣٠٠ إلى حـ/الفوائد الدائنة (ايرادات)
إثبات تحصيل الفوائد على سندات الحكومة لمدة

نصف سنة (٢٠٠٠٠ × $\frac{٣}{١٠٠}$ × $\frac{١٢}{٦}$)

وفي ١٢/٣١ يجب على المحاسب أن يقوم بحساب الفوائد المستحقة للفترة المحاسبية عن ثلاثة أشهر من ١٠/١ الى ١٢/٣١ والتي لن تتحصل حتى ٤/١ من الفترة التالية، ويقوم باجراء قيد التسوية التالي:

١٥٠ من حـ/الفوائد الدائنة المستحقة (أصول) ٨٥/١٢/٣١
١٥٠ الى حـ/الفوائد الدائنة (ايرادات)
تسوية حساب الفوائد الدائنة بالفوائد الدائنة
المستحقة حتى نهاية العام (٢٠٠٠٠ × $\frac{٣}{١٠٠}$ × $\frac{٣}{١٢}$)

وبذلك تتضمن ايرادات السنة الفوائد الدائنة التي تم اكتسابها فيها (٤٥٠ جنيه) وتزداد الأصول بنفس المقدار (النقدية والفوائد الدائنة المستحقة). ويقفل حساب الفوائد الدائنة في الحساب الختامي ويظهر حساب الفوائد الدائنة المستحقة في حسابات الأصول في الميزانية (أصول متداولة). وما يسري على الفوائد الدائنة يسري على باقي عناصر الايرادات المتنوعة كالعمولات الدائنة مثلاً والسمسرة والايجارات الدائنة، وما إلى ذلك.

٥ ـ الايرادات المقدمة :

تمثل الايرادات المقدمة الوجه المضاد للمصروفات المقدمة. فكما يمكن للوحدة المحاسبية أن تسدد ايجار المكان الذي تشغله مقدماً للغير مثلاً، يمكن لها أن تحصل على ايجار المكان الذي تمتلكه من الغير الذي يستأجره مقدماً. والواقع أنه يمكن للوحدة المحاسبية (خاصة إذا كانت في مركز احتكاري) أن تحصل على مقابل الخدمات التي تؤديها للغير مقدماً قبل أداء الخدمات ذاتها. ويترتب على حصول الوحدة المحاسبية على الايرادات مقابل خدمات لم يتم تأديتها بعد عدم اكتساب هذه الايرادات حتى يتم أداء الخدمات المقابلة لها. فإذا اعتبرت هذه الايرادات المقدمة من مكونات عناصر الايرادات في الفترة التي يتم الحصول عليها فيها ـ بينما الخدمات التي تقابلها، وما يستتبعها من مصروفات، تعتبر من مكونات عناصر المصروفات في الفترة التي تم أداء الخدمات فيها ـ فإن مبدأ المقابلة السليمة لايرادات كل فترة بعناصر المصروفات المتعلقة بها لن يتحقق. ومن ثم يصبح من الواجب تسوية عناصر الايرادات المقدمة لتلافي هذا الوضع.

ولنفرض مثلاً أن شركة عبد الستار التجارية تؤجر أحد مبانيها للغير مقابل ايجار سنوي قدره ١٢٠٠٠ جنيه تسدد مقدماً اعتباراً من تاريخ ابرام العقد في ١٩٨٥/٧/١. وقد حصلت الشركة على القيمة من المستأجر في ذلك التاريخ. فيكون قيد إثبات هذه العملية دفترياً كالآتي:

١٢٠٠٠		من حـ/النقدية	٨٥/٧/١
	١٢٠٠٠	إلى حـ/الايجار الدائن المقدم.	
		إثبات تحصيل ايجار المبنى عن سنة اعتباراً من ٨٥/٧/١.	

ويلاحظ أننا جعلنا حساب الايجار الدائن المقدم (وهو من حسابات الخصوم ـ إلتزامات) دائناً بالقيمة بدلاً من حساب الايجار الدائن (وهو من حسابات الايرادات) اتباعاً لنفس الطريقة الثانية التي عرضناها في معالجة الايجار (المدين) المقدم.

وإذا كانت السنة المالية تنتهي في ٨٥/١٢/٣١، فإنه يلزم إجراء قيد التسوية التالي:

٦٠٠٠		من حـ/الايجار الدائن المقدم	٨٥/١٢/٣١
	٦٠٠٠	إلى حـ/الايجار الدائن	
		تسوية حساب الايجار الدائن المقدم في حساب الايجار الدائن عن ستة أشهر	

ويقفل رصيد حساب الايجار الدائن ضمن بنود الايرادات في الحساب الختامي ويظل رصيد حساب الايجار الدائن المقدم ضمن بنود الخصوم في الميزانية العمومية.

٦ ـ ملخص لآثار اجراءات تسوية العمليات المستمرة:

نخلص مما تقدم إلى أن كل عملية تسوية يتأثر بها أحد حسابات الميزانية، وينتقل هذا الأثر الى فترة محاسبية مقبلة كما يتأثر بها أحد حسابات النتيجة، ومن ثم تؤثر في نتيجة المقاصة بين الايرادات والمصروفات عن الفترة من أرباح أو خسائر. ونوضح آثار عمليات التسوية على الفترات المحاسبية المختلفة في صورة نموذج مبسط على الصفحة التالية.

٧ ـ ورقة العمل وقيود التسوية وقيود الاقفال:

تعرضنا في الفصل السابق لكيفية اعداد ميزان المراجعة وإجراء قيود الاقفال واعداد الحساب الختامي والميزانية العمومية. ثم تعرضنا في البنود السابقة من الفصل الحالي الى عرض كيفية تسوية بعض الحسابات، وبررنا ضرورة إتمام ذلك في نهاية الفترة المحاسبية.

جدول ملخص آثار التسويات المرتبطة بالعمليات المستمرة

سبب التسوية	أثر التسوية على حسابات الفترات المحاسبية والمعالجة المحاسبية		
	الفترات السابقة أو الفترة الحالية	الفترة الحالية	الفترة أو الفترات المستقبلة
١ ـ تحول الأصول الى مصروفات.	تسجل عند السداد أو الشراء في حسابات الأصول بجعل هذه الحسابات مدينة بها.	تتحول الخدمات المستنفدة أو الكمية المستخدمة الى مصروف بجعل حسابات الأصول دائنة بها.	ما تبقى يظل في حساب الأصول لاستخدامه في الفترات المقبلة.
٢ ـ المصروفات المستحقة		تجعل المصروفات مدينة بها مقابل جعل الالتزامات دائنة.	تسدد الالتزامات.
٣ ـ الايرادات المستحقة		تجعل الأصول مدينة بها مقابل جعل الايرادات دائنة.	تتحول الأصول المعينة الى نقدية بالتحصيل.
٤ ـ الايرادات المقدمة.	تجعل الأصول مدينة مقابل زيادة الالتزامات بالقيمة.	تتحول الى ايرادات بمقدار ما يتم اكتسابه منها بأداء الخدمات المقابلة. يجعل الحساب المعين في الالتزامات مدينا وحساب الايرادات دائناً.	ما يتبقى يمثل التزام بأداء خدمات في المستقبل يتحول الى ايرادات بأداء تلك الخدمات.

والواقع أن تسوية الحسابات غالباً ما يتم في العادة بعد اعداد ميزان المراجعة، أي بعد ترصيد الحسابات المختلفة ونقل أرصدتها الى ميزان المراجعة. وقد ذكرنا في حينه أن حسابات الميزانية يمكن ترصيدها بالحبر بينما أرصدة

الايـرادات والمصروفـات عادة مـا يتم ترصيـدها بـالرصـاص حيث أنها تقفل في الحساب الختامي وتصبح بدون أرصدة. وما زالت هذه القاعدة قائمة ولكن بعد أن تستثنى منها حسابات المقدمات والمستحقات في الأصول والخصوم حيث يلزم في العـادة تسويتهـا في نهاية العـام. ويستحسن في كل الأحـوال أن لا يتم تـرصيـد الحسابات بالحبر إلا بعد إجراء التسويات الخـاصة بنهـاية الهـام. ويعني ذلك أن **قيـود التسـويـة** لا بـد وأن تسبق **قيـود الأقفـال** حتى تتحقق المقـابلة السليمـة للايرادات بالمصروفات.

وتنطوي عملية اجراء التسويات في نهاية العام على العـديد من التفـاصيل التي تزيد من احتمال ارتكاب الأخطاء، ولذلك يستعين المحاسب عادة في تنظيم عمليـات آخر العـام من إجراءات تسـويات وإقفـال حسابـات واعداد الحسـاب الختامي والميزانية العمومية بما يطلق عليه محاسبياً «ورقة العمل» Work Sheet. وورقة العمل هذه لا تعدو أن تكون صحيفة من الورق، كبيرة نسبياً، وتنقسم الى عدد من الأعمدة، تساعد في تنظيم هذه العمليات. وتحتوي ورقة العمل في العادة على الخانات الآتية:

١ ـ خانة لاسم الحساب.
٢ ـ خانتان لميزان المراجعة بجانبية المدين والدائن قبل إجراء التسويات.
٣ ـ خانتان لإثبات عمليات التسويات.
٤ ـ خانتان لميزان المراجعة بجانبية بعد إجراء التسويات.
٥ ـ خانتان للحساب الختامي إحداهما للمصروفات والأخرى للايرادات.
٦ ـ خانتان للميزانية العمومية إحداهما للأصول والأخرى للخصوم.

وعلى هذا الأساس يمكن للمحاسب أن يقوم بإجـراء قيود التسـوية وقيـود الإقفال واعداد الحساب الختامي والميزانية العمومية من واقع ورقة العمـل. وفيما يلي نموذج مصغر لورقة العمل بخاناتها المختلفة.

الشركة العامة للتجارة والخدمات

ورقة العمل عن الفترة المنتهية في ٣١/١٢/ -

اسم الحساب	ميزان المراجعة قبل التسويات		التسويات		ميزان المراجعة بعد التسويات		الحساب الختامي		الميزانية العمومية	
	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن

ونورد فيما يلي مثالاً يوضح كيفية استخدام ورقة العمل في إجراء التسويات وإقفال الحسابات واعداد الحساب الختامي والميزانية العمومية.

٧ ـ ١ مثال:

ظهرت الأرصدة الآتية في ميزان المراجعة للشركة العامة للتجارة والخدمات في ١٩٨٥/١٢/٣١.

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	اسم الحساب
٤٥٠٠٠		مباني
٢٠٠٠٠		السيارات
٥٠٠٠		عدد وأدوات
١٦٥٠٠٠		بضاعة
٢٧٠٠٠		مواد ومهمات
٣٥٠٠٠		عملاء
٣٥٠٠		ايجار
٧٥٠٠		أجور
٣٣٠٠		دعاية وإعلان
١٧٠٠		مصروفات متنوعة
	١٥٠٠٠٠	رأس المال
	١٠٩٥٠٠	مبيعات بضاعة
	٣٢٤٠٠	مبيعات خدمات
	٣١٠٠	عمولات
	٢٥٠٠٠	دائنون
٣٢٠٠٠٠	٣٢٠٠٠٠	

فإذا علمت أن الشركة بدأت عملياتها في ١٩٨٥/١/١، وأعطيت المعلومات التالية :

١ ـ بلغت تكلفة البضاعة المباعة ٧٢٠٠٠ جنيه ولم تستنزل بعد من رصيد البضاعة.

٢ ـ بلغت تكلفة المواد والمهمات المستخدمة ٧٢٠٠ جنيه ولم يتم إثباتها.

٣ ـ بلغت العمولات المستحقة للشركة والتي لم تثبت دفترياً ولم تتحصل بعد ٤٢٠٠ جنيه.

٤ ـ بلغ إهلاك المباني عن العام ٢٠٠٠ جنيه، وإهلاك السيارات ٢٥٠٠ جنيه.

٥ ـ قدرت الديون المشكوك فيها بمبلغ ١٥٠٠ جنيه.

٦ ـ بلغت الأجور المستحقة والتي لم تسدد بعد حتى نهاية العام ٢٥٠٠ جنيه.

المطلوب :

١ ـ اعداد ورقة العمل وإجراء التسويات اللازمة.

٢ ـ إثبات قيود التسوية وقيود الاقفال في دفتر اليومية.

٧ ـ ٢ الحل :

للوفاء بالمطلوب الأول نقوم بالخطوات التالية :

١ ـ قم بنقل أرصدة حسابات الأستاذ واسمائها الى ورقة العمل ويمكن في الواقع أن يتم ذلك مباشرة من حسابات الأستاذ مع الاستغناء عن ميزان المراجعة بصفته المنفصلة. ولكنه في مثالنا الجاري نقوم بنقل الأرصدة والحسابات كما وردت في ميزان المراجعة وتدون الأرصدة في الخانتين المخصصتين لميزان المراجعة قبل التسويات في ورقة العمل.

٢ ـ قم باجراء التسويات في الحسابات التي تتأثر بها في الخانتين المخصصتين لذلك، وقم باضافة ما يلزم من حسابات لهذا الغرض في ورقة العمل.

٣ ـ بعد تعديل أرصدة الحسابات بالتسويات التي قمت باجرائها في الخطوة

الشركة العامة للتجارة والخدمات

ورقة العمل للسنة المالية المنتهية في ١٩٨٥/١٢/٣١

(بآلاف الجنيهات)

اسم الحساب	ميزان المراجعة		التسويات	
	مدين	دائن	مدين	دائن
مباني	٤٥,٠			
سيارات	٢٠,٠			
عدد وأدوات	٥,٠			
بضاعة	١٦٥,٠			(١) ٧٢,٠
مواد ومهمات	٢٧,٠			(٢) ٧,٢
عملاء	٣٥,٠			
ايجار	٣,٥			
أجور	٧,٥		(٦) ٢,٥	
دعاية وإعلان	٣,٣			
مصروفات متنوعة	٨,٧			
رأس المال		١٥٠,٠		
مبيعات بضاعة		١٠٩,٥		
مبيعات خدمات		٣٢,٤		
عمولات		٣,١		(٣) ٤,٢
دائنون		٢٥,٠		
	٣٢٠,٠	٣٢٠,٠		
تكلفة البضاعة المباعة			(١) ٧٢,٠	
مواد ومهمات مستخدمة			(٢) ٧,٢	
عمولات مستحقة			(٣) ٤,٢	
الاهلاك			(٤) ٤,٥	
مخصص الاهلاك				(٤) ٤,٥
الديون المشكوك فيها			(٥) ١,٥	
مخصص الديون المشكوك فيها			(٥) ١,٥	(٥) ١,٥
الأجور المستحقة				(٦) ٢,٥
			٩١,٩	٩١,٩
أرباح العام				

الشركة العامة للتجارة والخدمات
ورقة العمل للسنة المالية المنتهية في ١٩٨٥/١٢/٣١
(بآلاف الجنيهات)

ميزان المراجعة بعد التسويات		الحساب الختامي		الميزانية العمومية	
مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن
٤٥,٠				٤٥,٠	
٢٠,٠				٢٠,٠	
٥,٠				٥,٠	
٩٣,٠				٩٣,٠	
١٩,٨				١٩,٨	
٣٥,٠				٣٥,٠	
٣,٥		٣,٥			
١٠,٠		١٠,٠			
٣,٣		٣,٣			
٨,٧		٨,٧			
	١٥٠,٠				١٥٠,٠
	١٠٩,٥		١٠٩,٥		
	٣٢,٤		٣٢,٤		
	٧,٣		٧,٣		
	٢٥,٠				٢٥,٠
٧٢,٠		٧٢,٠			
٧,٢		٧,٢			
٤,٢				٤,٢	
٤,٥		٤,٥			
	٤,٥				٤,٥
١,٥		١,٥			
	١,٥				١,٥
	٢,٥				٢,٥
٣٣,٢٧	٣٣,٢٧				
		٣٨,٥			٣٨,٥
		١٤٩,٢	١٤٩,٢	٢٢٢,٠	٢٢٢,٠

السابقة، قم بتدوين الأرصدة المعدلة في الخانتين المخصصتين لميزان المراجعة بعد التسويات وتحقق من توازنه.

٤ ـ قم بنقل أرصدة حسابات الايرادات والمصروفات كما تظهر في ميزان المراجعة بعد التسويات للخانتين المخصصتين للحساب الختامي. قم بجمع الجانبين وحدد الفرق بينهما وضع مقابل هذا الفرق في خانة باسم حساب أرباح العام (أو خسائر العام).

٥ ـ قم بنقل أرصدة حسابات الأصول والخصوم كما تظهر في ميزان المراجعة بعد التسويات للخانتين المخصصتين للميزانية العمومية، ثم قم بنقل أرباح العام (أو خسائر العام) لخانة الدائن (أو المدين) في الميزانية ثم قم بجمع الجانبين لتتحقق من توازنهما.

وتظهر ورقة العمل للمثال تحت البحث كما هو موضح في الصفحة التالية: وبتفحص ورقة العمل يتضح الآتي:

١ ـ أن كل زوج من الأعمدة يتوازن تلقائياً إذا ما اتخذنا الخطوات السابقة. فنجد أن عموداً ميزان المراجعة يتساويان لضرورة تساوي مجموع الأرصدة المدينة للحسابات المدينة مع مجموع الأرصدة الدائنة للحسابات الدائنة، كما سبق وذكرنا. كما أن مجموع التسويات المدينة لا بد وأن يتساوى مع مجموع التسويات الدائنة، نظراً لأن كل عملية تسوية لا بد وأن يتساوى طرفاها وتعد قائمة بذاتها. ويتساوى جانباً ميزان المراجعة بعد التسويات لأن ما يظهر فيه من أرصدة هو حاصل الجمع الجبري لأرصدة ميزان المراجعة وعمليات التسوية. ويتحقق توازن جانباً الحساب الختامي وجانبا الميزانية العمومية عن طريق أرباح العام (أو خسائر العام). فتوضع الأرباح في الجانب المدين من الحساب الختامي لتمثل المتمم الحسابي لجانب المصروفات المدين والأصغر ليساوي جانب الايرادات الدائن والأكبر (والعكس في حالة الخسائر) وتوضع الأرباح أيضاً في جانب الأرصدة الدائنة من حسابات الميزانية (الخصوم)، لأنها تمثل إضافة إلى حقوق الملكية. ولذلك يقال أن الحساب الختامي والميزانية يرتبطان ببعضهما عن طريق صافي الربح (أو صافي الخسارة).

٢ ـ يمكن إجراء قيود التسوية اللازمة مباشرة من الخانتين المخصصتين للتسويات، حيث تجعل الحسابات التي يقع مقابلها تسويات في خانة (المدين) مدينة بالمبالغ الواردة في هذه الخانة، وتجعل الحسابات التي يقع مقابلها تسويات في خانة (الدائن) دائنة بالمبالغ الواردة في هذه الخانة وقد قمنا بترقيم التسويات أرقاماً وضعت بين أقواس لنبين طرفي كل تسوية، المدين والدائن.

٣ ـ يمكن إجراء قيود الاقفال اللازمة مباشرة من الخانتين المخصصتين للحساب الختامي حيث يجعل الحساب الختامي مديناً والحسابات الواردة أرصدتها في خانة (المدين) دائنة، وتجعل الحسابات الواردة أرصدتها في خانة الدائن (مدينة) مقابل جعل الحساب الختامي دائناً.

٤ ـ يمكن تصوير الحساب الختامي والميزانية العمومية من واقع ورقة العمل مباشرة، حيث تحتوي الخانتان المخصصتان للحساب الختامي على المعلومات اللازمة لاعداده، وتحتوي الخانتان المخصصتان للميزانية العمومية على المعلومات اللازمة لاعدادها.

ومما تقدم تكون قيود التسوية كالآتي:

		من مذكورين:	
٢٥٠٠		حـ/الأجور	(٦)
٧٢٠٠٠		حـ/تكلفة البضاعة المباعة	(١)
٧٢٠٠		حـ/مواد ومهمات مستخدمة	(٢)
٤٢٠٠		حـ/عمولات مستحقة	(٣)
٤٥٠٠		حـ/الاهلاك	(٤)
١٥٠٠		حـ/الديون المشكوك فيها	(٥)
		الى مذكورين:	
	٧٢٥٠٠	حـ/البضاعة	(١)
	٧٢٠٠	حـ/المواد والمهمات	(٢)
	٤٢٠٠	حـ/عمولات	(٣)
	٤٥٠٠	حـ/مخصص الاهلاك	(٤)
	١٥٠٠	حـ/مخصص الديون المشكوك فيها	(٥)
	٢٥٠٠	حـ/الأجور المستحقة	(٦)
		تسوية الحسابات عن العام	

ويلاحظ أننا حافظنا على أرقام التسويات بالقيد كما وردت بورقة العمل حتى يسهل الرجوع اليها والتعرف على آثارها. ولا ترد هذه الأرقام عادة في قيد اليومية.

وتكون قيود الاقفال من واقع ورقة العمل كالآتي:

١٤٩٢٠٠		من حـ/الحساب الختامي
		الى مذكورين:
	٣٥٠٠	حـ/ الايجار
	١٠٠٠٠	حـ/ الأجور
	٣٣٠٠	حـ/ الدعاية والاعلان
	٨٧٠٠	حـ/ المصروفات المتنوعة
	٧٢٠٠٠	حـ/ تكلفة البضاعة المباعة
	٧٢٠٠	حـ/ مواد ومهمات مستخدمة

	٤٥٠٠	حـ/الاهلاك
	١٥٠٠	حـ/الديون المشكوك فيها
	٣٨٥٠٠	حـ/أرباح العام
		اقفال حسابات المصروفات في الحساب الختامي واقفال أرباح العام في حـ/أرباح العام.

		من مذكورين
١٠٩٥٠٠		حـ/مبيعات البضاعه
٣٢٤٠٠		حـ/مبيعات الخدمات
٧٣٠٠		حـ/العمولات
	١٤٩٢٠٠	الى حـ/الحساب الختامى
		اقفال حسابات الايرادات المختلفة في الحساب الختامي.

وبترحيل هذه القيود لحسابات الأستاذ الخاصة بعناصرها يتم اقفال حسابات المصروفات والايرادات عن العام دون أرصدة وتظل أرصدة حسابات الأصول والخصوم لتظهر في الميزانية العمومية.

المطلوب منك:

أن تقوم باعداد الحساب الختامي للشركة العامة للتجارة والخدمات عن الفترة المحاسبية المنتهية في ٨٥/١٢/٣١، وتصوير الميزانية العمومية في ذلك التاريخ.

أسئلة وتمارين
على الفصل السادس

أولاً: الأسئلة:

السؤال الأول:

قم بتعريف كل مما يأتي عن طريق ما تراه ملائماً من أمثلة.

تحول الأصول الى مصروفات، زيادة المصروفات مقابل زيادة الالتزامات، زيادة المصروفات مقابل نقص الأصول، زيادة الايرادات مقابل زيادة الأصول، زيادة الايرادات مع الأصول والالتزامات.

السؤال الثاني:

ما هي مبررات إجراء التسويات في نهاية الفترة المحاسبية؟.

السؤال الثالث:

ما هي فوائد استخدام ورقة العمل؟.

السؤال الرابع:

علل لماذا تعتبر كل من العبارات التالية خطأ أو صواب:

(أ) يمثل الايجار المقدم (مدين) ما يتم سداده خلال الفترة المحاسبية الحالية ويخص الفترة أو الفترات التالية.

(ب) إذا أبرمت احدى الشركات بوليصة تأمين ضد الحريق لمدة سنة وسددت القسط البالغ قدره ٣٦٠٠ جنيه اعتباراً من تاريخ بداية التأمين في ٨٥/٩/١، وكانت السنة المالية تنتهي في ٨٥/١٢/٣١ فإن مصروفات سنة ٨٥ تتحمل بمبلغ ٩٠٠ جنيه ويعتبر الباقي من الالتزامات.

(جـ) يمكن أن تحمل المواد والمهمات المشتراة على حسابات المصروفات (أي

يجعل بها حساب المصروف مديناً) عند الشراء، ثم تتحدد تكلفة ما لم يستخدم منها في نهاية العام وتستنزل من حسابات المصروفات وتتحول الى أصل.

(د) في ٣١/١٢/١٩٨٥ تم إجراء قيد التسوية الآتي:

٥٠٠		من حـ/الايجار المقدم (أصل)	
	٥٠٠		الى حـ/الايجار (مصروف)

وكان الايجار المدفوع خلال العام هو ١٢٠٠ جنيه، ويكون معنى ذلك أن القيد الذي تم اجراؤه عند سداد الايجار في ١/٧/١٩٨٥ هو:

١٢٠٠		من حـ/الايجار المقدم (أصل)	
	١٢٠٠		الى حـ/النقدية (أصل)

(هـ) يتحمل حساب الديون المشكوك فيها بمبلغ الديون المستحقة قبل العملاء والتي يتأكد عدم تحصيلها.

(و) لا بد من حساب الاهلاك على كل الأصول الثابتة للمشروع دون استثناء حيث أن استخدامها يؤدي الى نقص قيمتها.

(ز) تؤدي المصروفات المستحقة الى نقص الأرباح وزيادة الالتزامات.

(ح) الايرادات المستحقة هي تلك التي تنشأ عن أداء الوحدة لخدمات دون الحصول على قيمتها، وتؤدي الى زيادة الأصول وزيادة الالتزامات.

(ط) يؤدي الحصول على ايرادات مقدمة الى زيادة الأصول وزيادة الالتزامات حتى يتم سداد قيمتها نقداً.

السؤال الخامس:

اختر الاجابة الصحيحة من الاجابات المعطاة لكل حالة من الحالات التالية بعد سياق المبررات الكافية:

١ - يتحقق مبدأ المقابلة السليمة لإيرادات الفترة المحاسبية بالمصروفات المتعلقة بها دون الحاجة إلى إجراء تسويات إذا:

أ ـ كانت كل العمليات الخاصة بجميع بنود الايرادات والمصروفات تتم نقداً.

ب ـ كانت كل العمليات التامة والمنجزة خلال الفترة منتهية الآثار ولا توجد عمليات آثارها مستمرة من الفترات السابقة.

جـ ـ لم توجد أصول ثابتة أو مقدمات أو مستحقات وكانت تكلفة البضاعة المباعة تتحدد عند تمام عملية البيع.

د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء مما تقدم.

٢ ـ تعتبر المصروفات المقدمة من الأصول ولا يمكن اعتبارها من المصروفات عند سدادها. ذلك لأن:

أ ـ حقوق الخدمات المترتبة على سدادها لا يتم الحصول عليها وقت سدادها وإنما على مدار فترة زمنية تالية لذلك التاريخ.

ب ـ تتحول الأصول إلى مصروفات بمقدار ما ينفد من خدماتها أو ما يستنفد منها وهي بذلك فيما يختص بذلك الجزء الذي تحول إلى مصروف تعتبر كما لو كانت شيئاً موجوداً وأصبح غير موجود.

جـ ـ لا يمكن أن تتحول المصروفات إلى أصول حيث لا يمكن رد الشيء الذي يستهلك أو يهلك إلى أصله.

د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء مما تقدم.

٣ ـ تنصب التسويات الجردية على العمليات المستمرة وتستهدف:

أ ـ تحديد نصيب الفترة المحاسبية منها لأغراض تحقيق المقابلة السليمة للايرادات بالمصروفات.

ب ـ قياس ما استنفد من الأصول أو خدماتها خلال الفترة وما تبقى منها للفترات التالية حتى يمكن تحويل الأصول المستنفدة أو قيمة خدماتها إلى مصروفات.

جـ ـ قياس ما ينشأ من إلتزامات على الوحدة المحاسبية للغير مقابل الحصول على الايرادات مقدماً وما ينشأ لها من أصول قبل الغير مقابل الايرادات التي تستحق لها قبل هؤلاء.

د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء مما تقدم.

٤ ـ إذا كان لدى الوحدة المحاسبية بضاعة في بداية الفترة تبلغ تكلفتها ٢٥٠٠٠ جنيه وقامت خلال الفترة بشراء بضاعة يبلغ مجموع تكلفتها ١٧٥٠٠٠ جنيه، ووجد في نهاية الفترة المحاسبية أن ما تبقى لديها من بضاعة تبلغ تكلفته ٣٠٠٠٠ جنيه، فان ذلك يعني:

أ ـ أن البضاعة (وهي من الأصول) التي تحولت إلى مصروفات خلال الفترة، أي إلى تكلفة بضاعة مباعة تبلغ ١٧٠٠٠٠ جنيه.

ب ـ أن المقابلة السليمة للايرادات بالمصروفات تقتضي جعل حساب تكلفة البضاعة المباعة (مصروف) مديناً مقابل جعل حساب البضاعة (أصل) دائناً، ثم جعل الحساب الختامي مديناً وحساب تكلفة البضاعة المباعة دائناً، حيث القيد الأول تسوية والثاني إقفال.

جـ ـ تعتبر عمليات شراء البضاعة من العمليات المستمرة سواء تم الشراء نقداً أو على الحساب، ولا تنتهي آثارها حتى يتم بيع البضاعة المشتراة بالكامل.

د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء مما تقدم.

٥ ـ تعتبر الديون المعدومة خسائراً محققة وتعتبر الديون المشكوك في تحصيلها خسائراً محتملة ويترتب على ذلك أن:

أ ـ إذا اقتصر الأمر على إثبات الديون المعدومة دفترياً فان هذا يتفق مع عرف أو مبدأ التكلفة التاريخية لأن الديون المعدومة هي واقعة تحققت فعلاً.

ب ـ ما لم يتم تحصيل قيمة مبيعات الفترة نقداً فان الوحدة المحاسبية قد تتعرض لخسائر في الفترات المقبلة إذا توقف بعض العملاء عن سداد المستحق عليهم مقابل المبيعات التي تمت لهم، وحتى تحطاط الوحدة لهذه الخسائر فان عرف الحيطة والحذر يقتضي جعل حساب الديون المشكوك فيها مديناً (وهو خسائر محتملة يعالج معالجة مصروفات الفترة) ومخصص الديون المشكوك فيها دائناً بما يتوقع عدم تحصيله من مديونيات العملاء.

جـ ـ يتناقض عرف الحيطة والحذر مع مبدأ التكلفة التاريخية كما يؤدي إلى خلل المقابلة السليمة لإيرادات الفترة بمصروفاتها في ظل هذا المبدأ

د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء مما تقدم.

٦ ـ يعتبر إهلاك الأصول الثابتة من بنود المصروفات حيث:

أ ـ يتم الحصول على الأصول الثابتة للاستفادة بخدماتها في أنشطة الوحدة المحاسبية التي تتضافر لتحقيق الإيرادات، ويترتب على هذه الاستفادة عندما تتم فعلاً أن تنقص الخدمات المتبقية في هذه الأصول، ومن ثم تتحول قيمة ذلك الجزء المستنفد عن الخدمات إلى مصروف.

ب ـ يمثل الاهلاك النقص الذي يقدره المحاسب في قيمة الأصل نتيجة إنقضاء جزء من عمره الانتاجي المقدر، ومن ثم يصبح من اللازم تحول هذا النقص من أصل إلى مصروف.

جـ ـ يمثل الاهلاك نصيب الفترة المحاسبية من تكلفة العمليات المستمرة التي تنطوي عليها الأصول الثابتة والتي أنتجت آثارها بصفة جزئية على مدار الفترة.

د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء مما تقدم.

٧ ـ إذا استخدمت الوحدة المحاسبية أصولاً مملوكة للغير، أو إذا قام العاملون فيها بأداء خدماتهم لها، دون أن تقوم الوحدة بسداد أجرة الاستخدام للغير أو للعاملين خلال الفترة المحاسبية التي استفادت بهذا الاستخدام فإنه:

أ ـ يترتب على ذلك قيام إلتزام على الوحدة بسداد قيمة هذه الخدمات الفترة أو الفترات المحاسبية المقبلة.

ب ـ تكون العملية تامة ومنجزة من أحد طرفيها وغير منجزة من الطرف الآخر وهي عملية بذلك مستمرة بالطرف الذي لم يتم إنجازه.

جـ ـ يتم إثبات إلتزام الوحدة بقيد تسوية يؤدي إلى زيادة المصروفات بقيمة الخدمات التي استفادت بها الفترة المحاسبية مقابل زيادة إلتزامات الوحدة المحاسبية بالقيمة.

د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء مما تقدم.

٨ ـ إذا قام الغير باستخدام أصول الوحدة المحاسبية خلال الفترة المحاسبية ولم يقم بسداد مقابل هذا الاستخدام إلا في الفترة المحاسبية التالية فإن:

أ ـ الأصول تزداد بقيمة الايرادات التي تدفقت باستخدام الغير لأصول الوحدة المحاسبية وكذلك بقيمة الايرادات.

ب ـ حيث لم يتم تحصيل قيمة هذه الايرادات بعد فهي تعتبر مستحقة لدى الغير وتعتبر من أصول الوحدة المحاسبية.

جـ ـ تستدعي المقابلة السليمة للإيرادات بالمصروفات إثبات الإيرادات المستحقة بقيد تسوية يؤدي إلى زيادة الأصول بقيمتها وكذلك الإيرادات.

د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء مما تقدم.

٩ ـ إذا رغب الغير في إستخدام أصول الوحدة المحاسبية أو الحصول على جزء من السلع أو الخدمات التي تقوم ببيعها أو بآدائها، وقام بسداد قيمة ما يرغب فيه مقدماً فإن:

أ ـ الأصول تزداد بالقيمة كما تزداد إلتزامات الوحدة المحاسبية قبل الغير بالقيمة.

ب ـ لا يؤثر ذلك على مقابلة الايرادات بالمصروفات مقابلة سليمة إلا بمقدار ما ينقص من إلتزامات الوحدة المحاسبية نتيجة توفير الأصول أو الخدمات أو السلع للغير الذي سدد قيمتها مقدماً خلال الفترة المحاسبية.

جـ ـ يتم إثبات عملية زيادة الأصول والالتزامات عند قيام الغير بالسداد مقدماً، وتعتبر بمثابة إيرادات مقدمة، ويقتصر نصيب الفترة المحاسبية على ما يتحقق منها بأداء الخدمات أو توفير السلع أو الأصول، ويتحدد ذلك دفترياً بقيد تسوية.

د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء مما تقدم.

١٠ ـ ورقة العمل هي أداة تمكن المحاسب من:

أ ـ القيام بإجراء التسويات على العمليات المستمرة بغية تحقيق المقابلة السليمة للإيرادات بالمصروفات في صورة منظمة تقلل من إمكانية حدوث أخطاء.

ب ـ تمكن المحاسب من إعداد الحساب الختامي (أو الحسابات الختامية) من واقع بيانات ورقة العمل مباشرة، وكذلك الميزانية العمومية.

جـ ـ تعتبر خانتي التسويات المدينة والدائنة بمثابة قيد مركب للتسويات جميعاً كما تعتبر خانتي الحساب الختامي مصدراً ميسراً لإجراء جميع قيود الأقفال.

د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء مما تقدم.

١١ ـ إذا بلغت إيرادات الفوائد الدائنة في ميزان المراجعة قبل التسويات مبلغ ٣٦٠٠ جنيه وكانت هذه تمثل فوائد على وديعة ثابتة لدى البنك بمعدل ١٢ ٪ سنوياً تحتسب كل ستة أشهر اعتباراً من تاريخ الإيداع في ١/٤/١٩٨٩، وكان مبلغ الوديعة ٦٠٠٠٠ جنيه، وانتهت الفترة المحاسبية في ٨٩/١٢/٣١، فإنه:

أ ـ يلزم جعل الفوائد الدائنة المستحقة مديناً وحساب الفوائد الدائنة دائناً بمبلغ ١٨٠٠ جنيه حتى تتحقق المقابلة السليمة للإيرادات بالمصروفات، وذلك بقيد تسوية في ١٩٨٩/١٢/٣١.

ب ـ تعتبر الوديعة من أصول الوحدة المحاسبية كما تزداد الأصول بما يتدفق من فوائد بمرور الزمن عليها مقابل زيادة الإيرادات.

جـ ـ تظهر إيرادات الفوائد في الحساب الختامي بمبلغ ٥٤٠٠ جنيه بينما تظهر الفوائد الدائنة المستحقة بين الأصول في الميزانية بمبلغ ١٨٠٠ جنيه.

د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء مما تقدم.

١٢ ـ إذا بلغ رصيد المواد والمهمات لدى الوحدة المحاسبية في بداية العام ٥٨٠٠ جنيه، وتم خلال العام شراء مواد ومهمات بعضها نقداً والبعض

الآخر على الحساب بلغت في جملتها ٣٢٢٠٠ جنيه، غير أنه وجد في نهاية العام أن ما تبقى في المخازن من المواد والمهمات تبلغ تكلفته ٨٠٠٠ جنيه فإن ذلك يعني:

أ ـ أن المواد والمهمات تعتبر من الأصول وعند شرائها تم جعل حسابها مديناً وحساب النقدية أو الموردين دائناً ـ وهو قيد إثبات.

ب ـ أنه قد استخدم من هذه المواد والمهمات خلال العام ما تبلغ قيمته ٣٠٠٠٠ جنيه، ومن ثم يلزم تحويله من حسابات الأصول إلى حسابات المصروفات بجعل حساب المواد والمهمات المستخدمة (مصروف) مديناً وجعل حساب المواد والمهمات (أصل) دائناً، وذلك بقيد تسوية.

جـ ـ يكون قيد الإقفال بجعل حساب المواد والمهمات المستخدمة دائناً وجعل الحساب الختامي مديناً.

د ـ كل ما تقدم   هـ ـ لا شيء مما تقدم.

ثانياً: التمارين:

التمرين الأول:

ظهرت الأرصدة التالية بين أرصدة ميزان المراجعة في ١٢/٣١ لشركة عبد الرحيم للتجارة والخدمات:

	مدين	دائن
تأمين مقدم	٣٦٤٨	
بضاعـــة	٣٧٤٥٠	
مبانـــي	٢٢٥٠٠	
مخصص اهلاك مباني		٢٠٠٠
أجـــور	٧٤٠٠	
ايجارات دائنة مقدمة		٣٦٠٠

فإذا علمت أن:

١ ـ رصيد التأمين المقدم يمثل قسط بوليصة تأمين ضد الحريق لمدة سنة يبدأ سريان مفعولها في أول سبتمبر وهو تاريخ سداد القسط.

٢ ـ بلغت تكلفة البضاعة الباقية في مخازن الشركة فعلاً في ١٢/٣١ ١٠٢٠٠ جنيه.

٣ ـ تستهلك المباني بواقع ٥٠٠ جنيه سنوياً.

٤ ـ بلغت الأجور المستحقة والتي لم تسدد بعد حتى ١٢/٣١ مبلغ ٦٠٠ جنيه.

٥ ـ يمثل رصيد الايجارات الدائنة المقدمة المتحصل عن ايجار أحد مباني الشركة للغير لمدة ثلاثة سنوات تبدأ في ٨/١.

المطلوب:

إعداد قيود التسوية الخاصة بهذه العمليات في ١٢/٣١، وترحيلها للحسابات الخاصة بها وإعداد ميزان المراجعة الجزئي لأرصدة الحسابات بعد إجراء التسويات.

التمرين الثاني:

ظهرت الأرصدة التالية بين أرصدة ميزان المراجعة في ٦/٣٠ لشركة عبد الحميد، حيث تنتهي السنة المالية في ذلك التاريخ:

	مدين	دائن
فوائد دائنة		٥٦٥٠
ايرادات مقدمة		٨٤٠٠
ايجار مقدم	٧٢٠٠	
آلات ومعدات	٣٦٥٠٠	
مخصص إهلاك آلات		٨٠٠٠
مصروفات عمومية	١٣٢٠٠	
مواد ومهمات	٢٢٥٠٠	

فإذا علمت أن:

١ ـ بلغت الفوائد الدائنة المكتسبة على استثمارات الشركة والتي لم تحصل بعد حتى ٦/٣٠ مبلغ ٥٤٠ جنيه.

٢ ـ يمثل رصيد الايرادات المقدمة ما تحصل من العملاء عن خدمات لم يتم أداؤها في تاريخ التحصيل، وقد قامت الشركة منذ ذلك التاريخ حتى نهاية السنة المالية بأداء خدمات لعملائها بلغت قيمتها ٥٣٢٠ جنيه.

٣ ـ يسدد ايجار المبنى الذي تشغله الشركة مقدماً في ١/١ من كل سنة ليغطي الفترة حتى ١٢/٣١. ويبلغ الايجار السنوي للمبنى ٤٨٠٠ جنيه.

٤ ـ تستهلك الآلات والمعدات سنوياً بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه.

٥ ـ بلغت المصروفات العمومية المستحقة في ٦/٣٠ مبلغ ٦٤٠ جنيه.

٦ ـ بلغت تكلفة المواد والمهمات المستخدمة حتى ٦/٣٠ مبلغ ١٨٣٠٠ جنيه.

المطلوب:

اجراء قيود التسوية اللازمة، وتصوير حسابات الاستاذ اللازمة لاثبات هذه العمليات.

التمرين الثالث:

فيما يلي بعض الأرصدة التي ظهرت في ميزان مراجعة شركة عبد الستار في ١٢/٣١، تاريخ نهاية السنة المالية وذلك بعد إجراء قيود التسويات وترحيلها للحسابات الخاصة بها.

شركة عبد الستار

ميزان المراجعة بعد التسويات في ١٢/٣١

	مدين	دائن
عملاء	٥٠٠٠٠	
مخصص ديون مشكوك فيها		٢٠٠٠
تأمين مقدم	٢٤٠٠	
تأمين ضد الحريق	١٢٠٠	
بضاعـــة	١٤٦٠٠	
تكلفة البضاعة المباعة	٢٥٤٠٠	

ايجار مقدم	١٢٠٠	
ايجـــار	٦٠٠	
فوائد دائنة		٣٤٢٠
فوائد دائنة مستحقة	٥٢٠	
مبانـــي	٤٢٦٠٠	
مخصص إهلاك مباني		٢٠٠٠
أجور	١٣١٢٠	
أجور مستحقة		١١٧٠

فإذا علمت أن :

١ ـ بدأت الشركة عملياتها في ١/١ برأس مال قدره ١٥٠٠٠٠ تحصل نقداً.

٢ ـ قامت الشركة بابرام بوليصة تأمين ضد الحريق لمدة سنة وتم سداد القسط مقدماً في ١/٤ .

٣ ـ يتم سداد ايجار المبنى الذي تشغله الشركة مقدماً لكل سنة منذ تاريخ استئجار المبنى في ١/٥ .

المطلوب :

١ ـ إعداد قيود التسوية التي تعتقد أن محاسب الشركة قام باجرائها في ١٢/٣١ ، وترتب على ترحيلها لحسابات الأستاذ ظهور أرصدة حسابات ميزان المراجعة بعد التسويات بهذه الصورة.

٢ ـ قم باعداد ميزان المراجعة لجزئي للشركة قبل إجراء التسويات.

التمرين الرابع :

فيما يلي ميزان المراجعة لشركة عمر عبد التواب كما يظهر في ١٢/٣١. قبل إجراء التسويات.

	مدين	دائن
أثاث وتركيبات	٥٦٣٢	
مواد ومهمات	٤٥٠٠	
بضاعـــة	٦٧٢٠	

ايجار مقدم	٧٦٨	
عملاء	٣٢٨٠	
نقديــة	١٠٢٠٠	
أجــور	٣٣٠٠	
مصروفات عمومية	٤١٥٠	
مبيعات خدمات		٦٥٠٠
مبيعات بضاعة		٧٣٠٠
رأس المال		٢٢٠٠٠
دائنــون		٢٥٠٠
مخصص إهلاك أثاث وتركيبات		٢٥٠
	٣٨٥٥٠	٣٨٥٥٠

فإذا علمت أن:

١ ـ يستهلك الأثاث والتركيبات بواقع ٢٥٠ جنيه سنوياً.
٢ ـ بلغت المواد والمهمات المستخدمة خلال العام ١٧٥٠ جنيه.
٣ ـ بلغت تكلفة البضاعة المباعة ٣٢٢٠ جنيه.
٤ ـ قدرت الديون المشكوك في تحصيلها بمبلغ ٢٨٠ جنيه.
٥ ـ بلغت الأجور المستحقة في ١٢/٣١ ٢٠٠ جنيه.
٦ ـ بلغت قيمة الخدمات المؤداة للعملاء والتي لم تسجل في الدفاتر ولم تتحصل قيمتها حتى ١٢/٣١ مبلغ ٨٠٠ جنيه.

المطلوب:

١ ـ عن طريق استخدام ورقة عمل ذات سبعة أعمدة قم بادخال أرصدة حسابات ميزان المراجعة قبل التسويات في العمودين الثاني والثالث. وقم بتدوين التسويات في العمودين الرابع والخامس، ثم قم باعداد ميزان المراجعة بعد التسويات في العمودين السادس والسابع.

٢ ـ قم باجراء قيود التسوية اللازمة من واقع ورقة العمل.

التمرين الخامس :

فيما يلي ورقة العمل الجزئية لشركة الكمال للمعدات والأجهزة الكهربـائية كما تم اعدادها في ١٢/٣١ :

اسم الحساب	ميزان المراجعة		التسويات	
	مدين	دائن	مدين	دائن
آلات ومعدات	٢٣٤٠٠			
مخصص اهلاك آلات ومعدات		٢٠٨٠		(١) ٢٦٠
مواد ومهمات	١٢٦٠			(٢) ٤٨٠
بضاعـــة	٤٥٤٠٠			(٣) ٣٢١٠٠
ايجار مقدم	١٨٠٠			(٤) ٦٠٠
تأمين مقدم	٦٠٠			(٥) ٤٠٠
نقديـــة	٢٠٦٠٠			
رأس المال		؟		
أوراق دفع		١٦٠٠٠		
ايرادات مقدمة متنوعة		٢٤٠٠	(٦) ٨٠٠	
ايرادات خدمات		٧٤٢٠		
مبيعات بضاعة		٣٧٢٠٠		
أجور ومرتبات	٤٦٣٠		(٧) ٢٧٠	
مصروفات عمومية	٢٤١٠		(٨) ١٩٠	
	؟	؟		
إهلاك آلات ومعدات			(١) ٢٦٠	
مواد ومهمات مستخدمة			(٢) ٤٨٠	
تكلفة البضاعة المباعة			(٣) ٣٢١٠٠	
ايجـــار			(٤) ٦٠٠	
تأمين			(٥) ٤٠٠	
ايرادات متنوعة				(٦) ٨٠٠

أجور ومرتبات مستحقة				٢٧٠ (٧)
مصروفات عمومية مستحقة				١٩٠ (٨)
فوائد على أوراق الدفع			٣٢٠ (٩)	
فوائد مستحقة				٣٢٠ (٩)
			؟	؟

المطلوب:

١ ـ استكمال ورقة العمل واجراء قيود التسوية والاقفال واعداد الحساب الختامي والميزانية.

٢ ـ صياغة التسويات التسعة بالصورة التي ترى أنها تؤدي الى اجرائها بالطريقة التي تمت بها في ورقة العمل (مثال: (١) بلغ إهلاك الآلات والمعدات عن العام ٢٦٠ جنيه).

التمرين السادس:

المطلوب: استكمال البيانات الناقصة في أوراق العمل الجزئية التالية:

١ ـ الورقة الأولى:

اسم الحساب	الميزان قبل التسويات		التسويات		الميزان بعد التسويات	
	مدين	دائن	منه	له	مدين	دائن
إهلاك الأصول الثابتة	؟		٥٧٠٠٠		؟	
مخصص إهلاك الأصول الثابتة		؟		؟		٢٠٠٠٠٠
تأمين مقدم	؟			١٢٠٠٠	١٢٠٠٠	
تأمين			؟		؟	
مخصص ديون مشكوك فيها		؟		٤٦٠٠		١٠٠٠٠
ديون مشكوك فيها			؟		؟	

٢ ـ الورقة الثانية :

اسم الحساب	الميزان قبل التسويات		التسويات		الميزان بعد التسويات	
	مدين	دائن	منه	له	مدين	دائن
إيجار دائن مقدم		٣٦٠٠٠	؟			٢٤٠٠٠
إيجاد دائن		١٤٤٠		؟		؟
أجور	؟		؟		٥٤٠٠٠	
أجور مستحقة				؟		٥٥٠٠
مواد ومهمات	٤٧٢٠٠			؟	؟	
مواد ومهمات مستخدمة			؟		٣٢٢٠٠	

٣ ـ الورقة الثالثة :

اسم الحساب	الميزان قبل التسويات		التسويات		الميزان بعد التسويات		الحساب الختامي	
	مدين	دائن	منه	له	مدين	دائن	مدين	دائن
إيجار	؟		١٢٠٠		؟		١٨٠٠٠	
إيجار مستحق				؟		؟		
مياه وإنارة	٣٦٠٠		؟		؟		٥٠٠٠	
مياه وإنارة مستحقة				؟		؟		
عمولات دائنة		؟		؟		؟		٢٤٠٠٠
عمولات دائنة مستحقة			٤٥٠٠		؟			
فوائد دائنة		٣٨٥٠		؟		؟		٥٠٠٠
فوائد دائنة مستحقة			؟		؟			

٤ ـ الورقة الرابعة :

اسم الحساب	الميزان قبل التسويات		التسويات		الميزان بعد التسويات		الحساب الختامي	
	مدين	دائن	منه	له	مدين	دائن	مدين	دائن
إيجار مقدم	؟			٣٦٠٠	١٠٨٠٠			
إيجار			؟		؟			
تأمين مقدم	؟		؟		١٢٠٠٠		؟	
تأمين		؟			؟			
أجور	؟		؟				٦٠٠٠	
أجور مستحقة				؟		٣٥٠٠	٤٣٥٠٠	

الفصل السابع

في ملخص الدورة المحاسبية في صورة متكاملة

١ ـ مقدمـــة :

يطلق على مجموعة الاجراءات المحاسبية المؤدية الى قياس الربح وتصوير المركز المالي ـ كما سبق وتبينا ـ الدورة المحاسبية. وتتلخص خطوات الدورة المحاسبية بما فيها تسوية العمليات المستمرة التي تناولناها في الفصل السابق فيما يلي :

١ ـ يتحقق المحاسب من وجود العمليات موضوع الاثبات في الدفاتر في صورة تامة ومنجزة، وبحيث تكون الوحدة المحاسبية طرفاً فيها. ويعني تمام العملية وانجازها تبادل موارد أو خدمات ذات قيمة اقتصادية.

٢ ـ يقوم المحاسب بتسجيل العملية على المستندات المؤيدة لها أو يتحقق من وجود مثل هذه المستندات.

٣ ـ يتم بعد ذلك تحليل كل عملية الى طرفيها المدين والدائن ويتم قيدها في دفتر اليومية وذلك على حسب التسلسل التاريخي للعمليات المختلفة. ويطلق على تحليل العملية لتحديد الطرف الذي يجعل مديناً والطرف الذي يجعل دائناً **التوجيه المحاسبي للعملية**.

٤ ـ يتم ترحيل العمليات التي يجري إثباتها في دفتر اليومية إلى الحسابات الخاصة بها في دفتر الأستاذ. ذلك حتى يمكن تصنيف العمليات إلى أصناف متجانسة يقع كل صنف منها في حساب خاص.

٥ ـ في نهاية الفترة المحاسبية، أو عندما ترغب الادارة في ذلك، يقوم المحاسب بترصيد حسابات الأستاذ ويقوم باعداد ملخص لهذه الأرصدة عن طريق اعداد ميزان المراجعة، قبل إجراء التسويات.

٦ ـ يقوم المحاسب ـ في العادة ـ باعداد ورقة العمل، ويقوم باجراء التسويات اللازمة على العمليات المستمرة في نهاية الفترة المحاسبية أو عندما ترغب الإدارة، ويمكن إعداد ميزان المراجعة قبل إجراء التسويات في ورقة العمل مباشرة.

٧ ـ يقوم المحاسب باجراء قيود التسوية اللازمة من واقع ورقة العمل بعد إجراء التسويات، ويتم ترحيلها الى الحسابات الخاصة بها في دفتر الأستاذ.

٨ ـ يقوم المحاسب باقفال حسابات الايرادات والمصروفات في الحساب الختامي ويتم اعداد الحساب عن الفترة المحاسبية، ويتم ترحيل قيود الاقفال الى الحسابات الخاصة بها.

٩ ـ يقوم المحاسب باعداد ميزان المراجعة بعد الاقفال، ويقوم بتصوير الميزانية العمومية.

والواقع أن المحاسب يقوم باجراء قيود التسوية والاقفال من واقع ورقة العمل، كما أوضحنا في الفصل السابق، كما أنه يقوم باعداد الحساب الختامي والميزانية العمومية من واقع ورقة العمل أيضاً، كما يمثل عمود الميزانية العمومية في ورقة العمل في حقيقة الأمر ميزان المراجعة بعد الاقفال.

ونتناول في هذا الفصل توضيح اجراءات الدورة المحاسبية في صورة متكاملة وذلك عن طريق مثال توضيحي.

٢ ـ مثال توضيحي:

بدأت شركة صبحي عبد الحميد للخدمات والتجارة عملياتها في أول يناير ١٩٨٥ بالميزانية الافتتاحية التالية: (لاحظ أن الميزانية الافتتاحية في ١٩٨٥/١/١ هي نفسها الميزانية العمومية في ١٩٨٤/١٢/٣١).

شركة صبحي عبد الحميد
الميزانية العمومية في ١٩٨٤/١٢/٣١

	أصول		خصوم
١٢٥٠٠	أثاث وتركيبات	٥٠٠٠٠	رأس المال
١٣٠٠٠	سيارات	٩٣٠٠	أرباح محجوزة
٦٧٠٠	مواد ومهمات	٣٠٠٠٠	قرض البنك
٥٣٠٠	بضاعة	١٧٠٠٠	دائنون
٢٤٥٠٠	عملاء	١٢٠٠	أجور مستحقة
١٠٠٠٠	أوراق قبض	١٥٠٠	مخصص اهلاك أثاث
٤٠٠٠٠	نقدية	٣٠٠٠	مخصص اهلاك سيارات
١١٢٠٠٠		١١٢٠٠٠	

وقد قامت الشركة خلال شهر يناير بالعمليات التالية :

التاريخ العملية

١ /١ حصلت الشركة على زيادة في رأس المال قدرها ٢٥٠٠٠ جنيه، كما اتفقت الشركة في نفس اليوم مع أحد الموردين الجدد على توريد بضاعة على الحساب بمبلغ ١٣٥٠٠ جنيه، ووافق المورد على توريد البضاعة يوم ١/٧ .

٣ /١ قدمت الشركة خدمات لعملائها بلغت قيمتها ١٢٥٠ جنيه تحصل منها ٧٠٠ جنيه نقداً. وفي نفس اليوم اتفقت الشركة مع العميل حسين على تسديد رصيد حسابه البالغ ٣٥٠٠ جنيه، ووافق العميل على القيام بالسداد بعد ثلاثة أيام.

٥ /١ باعت الشركة احدى السيارات المملوكة والتي تبلغ تكلفتها ٤٠٠٠ جنيه، ويبلغ مخصص الاهلاك الخاص بها ١٠٠٠ جنيه، بمبلغ ٢٨٠٠ جنيه نقداً.

٧ /١ قام المورد الجديد بتوريد بضاعة تكلفتها ٨٥٠٠ جنيه، كما قام العميل حسين بسداد مبلغ ٢٣٠٠ جنيه من رصيد حسابه.

٩ /١ بلغت مبيعـات البضاعـة حتى تاريخه ١٠٣٠٠ جنيه تحصـل منهـا ٧٢٠٠ جنيه، كما بلغت الأجور المسددة حتى تـاريخه، بمـا فيها الأجـور المستحقة ٢٦٠٠ جنيه.

١/١١ قامت الشركة بسداد قسط بوليصة التأمين ضد الحريق التي تم ابـرامها في ٨٤/١٢/٣١ لتغطي السنة المالية المنتهيـة في ٨٥/١٢/٣١ والبالـغ قدره ٦٠٠ جنيه عن سنة. وفي نفس اليـوم اتفقت الشركـة على استئجـار مبنى اضافي لمزاولة عملياتها فيه اعتباراً من ١/١٥ ولمدة سنة بايجار سنوي قدره ١٢٠٠ جنيه سددت نقداً.

١/١٥ اتفقت الشركة مع بعض عملائها الذين تبلغ أرصدتهم ١٠٠٠٠ جنيه على احتساب فوائد على هذه الأرصدة بـأثر رجعي من ٨٥/١/١ بمعـدل ٦٪ تحمل على حساباتهم كل ستة أشهر إلى أن يتم سداد هذه الأرصدة.

١/١٧ قامت الشركة بسداد المصروفات العمومية والادارية عن النصف الأول من الشهر والتي يبلغ قدرها ٣٢٠٠ جنيه.

١/٢٣ قامت الشركة بشراء بضاعة نقـداً بمبلغ ٦٥٠٠ جنيه، كـما بلغت مبيعات البضاعة منذ ١/٩ حتى تاريخه ٧٦٥٠ جنيه تحصلت نقداً.

١/٢٦ قدمت الشركة خدمات لعملائهـا بلغت قيمتها ٤٣٢٠ جنيـه تحصل منهـا نقداً ٣٦٨٠ جنيه. كما قامت الشركة بالاتفاق مع إحدى الصحف على نشر اعلاناتها اعتباراً من أول فبراير وحتى نهاية السنة مقابل ٥٥٠ جنيه سددت نقداً.

١/٢٩ سددت الشركة ١٢٠٠٠ جنيه لدائنيها، وحصلت ٥٠٠٠ جنيه من أوراق القبض.

١/٣١ ـ بلغت الأجور المستحقة عن باقي الشهر والتي لم تسدد بعد ٣١٢٠ جنيه، كما بلغت المصروفات العموميـة المستحقة عن النصف الثـاني من الشهر ٤١٣٠ جنيه.

ـ قدرت تكلفة البضاعة المباعة عن الشهر ٨٩٥٠ جنيه، كما قدرت تكلفة المواد والمهمات المستخدمة ٢٧٠٠ جنيه.
ـ يهلك الأثاث والتركيبات سنوياً بواقع ٦٠٠ جنيه، وتهلك السيارات المتبقية سنوياً بواقع ١٢٠٠ جنيه. كما بلغ ايجار المبنى القديم المستحق عن الشهر والذي لم يسدد بعد ٣٠٠ جنيه.
ـ تحسب فوائد على قرض البنك بمعدل ٦٪ سنوياً.

المطلوب:

توضيح خطوات الدورة المحاسبية لشهر يناير ١٩٨٥.

٣ ـ خطوات الدورة المحاسبية:

٣ ـ أ ـ تحديد العمليات التامة والمنجزة والتحقق من مستنداتها وقيدها في اليومية:

سبق أن ذكرنا أن العملية تعد تامة ومنجزة لو ترتب عليها تبادل موارد أو خدمات، ولا يكفي مجرد الاتفاق على قيام التبادل دون قيامه فعلاً كقرينة للاثبات الدفتري، لأن التبادل قد لا يتم رغم الاتفاق عليه، حتى لو كان هذا الاتفاق كتابياً. فاتفاق الشركة مع أحد مورديها على توريد بضاعة في تاريخ لاحق لا يترتب عليه قيد دفتري إلا إذا وردت البضاعة، أو قامت الشركة بسداد ثمن البضاعة مقدماً، أو كلاهما.

وبالنسبة للتحقق من مستندات العملية أو إعدادها، فنجد هنا أن المستندات المعنية هي التي تبرر اجراء القيد في الدفاتر. فعند شراء البضاعة (نقداً أو على الحساب) يكون مستند القيد هو فاتورة المورد التي توضح ثمن البضاعة. هذا بالاضافة إلى ما يفيد استلام البضاعة بمخازن الشركة بالكميات التي وردت في فاتورة المورد وطبقاً للمواصفات المحددة فيها. كذلك الأمر عند سداد نقدية مثلا لا بد وأن يكون هناك مستنداً للصرف يوضح أحقية المستلم للمبلغ فيه، كما يوقع المستلم للنقدية عادة على ايصال استلام. وعلى المحاسب في كل الأحوال التحقق من وجود وصحة المستندات الخاصة بمعاملات الشركة مع الغير، وعادة ما تكون

هـذه المستندات بمثابة معطيات للمحاسب رغم أنه قد يساهم في إجراءات اعدادها. ولكن هناك بعض العمليات التي قد لا تمثل معاملات حقيقية بين الوحدة المحاسبية والغير، ومن ثم لن يوجد لها هذا المستند المعطي (الخارجي). ومثال ذلك مستند قيد إهلاك الأصول الثابتة، أو تقدير الديون المشكوك فيها، أو قيد الفوائد المستحقة. ويقوم المحاسب في هذه الحالة باعداد مستند القيد الذي يوضح مبرراته، والذي غالباً ما يكون مؤيداً في هذه الحالة بالمبادىء والقواعد المحاسبية. وعلى ذلك سوف نقوم بتوضيح قيود اليومية للعمليات السابقة مع ايضاح ما يعد من قبيل المستندات الكافية لقيدها في الدفاتر. وسوف لا نلتزم هنا بنموذج دفتر اليومية حتى تتحقق لنا المرونة في توضيح الأفكار.

العمليات بتاريخ:

١/١: حصول الشركة علي اضافة لرأس مالها: عملية تامة ومنجزة ترتب عليها الحصول على أصول هي النقدية مقابل زيادة رأس المال في حقوق الملكية. ويكون مستند القيد المبدئي هو صورة ايصال استلام النقدية الموقع من صراف الخزينة أو صورة ايصال الايداع بالبنك إذا كان المبلغ قد تحصل بشيك. ويكون القيد الآتي:

٢٥٠٠٠		من حـ/النقديه
	٢٥٠٠٠	الى حـ/رأس المال
		تحصيل الزيادة في رأس مال الشركة، ايصال الخزينة رقم. . . .ـ أو ايصال ايداع رقم. . . .ـ بنك. . .ـ بتاريخ ١٩٨٥/١/١.

١/١: اتفاق الشركة مع المورد الجديد: لم يترتب على هذا الاتفاق أي تبادل بعد ومن ثم لا يعتبر موضوعاً للقيد بالدفاتر.

١/٣: الخدمات المؤداة للعملاء: عملية تامة ومنجزة ترتب عليها تبادل بين العملاء والشركة، حيث حصل العملاء على الخدمات وسددوا جزءاً من قيمتها وأصبحوا ملتزمين للشركة بسداد الباقي. ويكون مستند قيد العملية كايرادات هو

صورة الفاتورة التي ترسلها الشركة لعملائها ومستند قيد المتحصل نقداً هو صورة ايصال الخزينة، ويكون القيد كالآتي:

		من مذكورين:	
٧٠٠		حـ/النقدية	
٥٥٠		حـ/العملاء	
	١٢٥٠		الى حـ/مبيعات الخدمات
		إثبات مبيعات خدمات العملاء فاتورتنا رقم... بتاريخ ١/٣ وايصال خزينة رقم...ـ بتاريخ ١/٣.	

١/٣ : **الاتفاق مع العميل:** لم يترتب على الاتفاق أي تبادل بعد ومن ثم لا يعتبر موضوعاً للقيد بالدفاتر.

١/٥ : **بيع السيارات: عملية تامة ومنجزة ترتب عليها نقص سيارات الشركة بمبلغ** ٤٠٠٠ جنيه التي تمثل تكلفة السيارة المباعة وزيادة النقدية بمبلغ ٢٨٠٠ جنيه. وتمثل صورة عقد البيع الابتدائي وايصال الخزينة مستنداً لقيد مبلغ ٢٨٠٠ جنيه. أما الباقي وهو الفرق بين التكلفة ٤٠٠٠ جنيه وثمن البيع وهو ٢٨٠٠ جنيه ويبلغ ١٢٠٠ جنيه فيتمثل جزئياً في تكلفة استخدام الشركة للسيارة عن فترة استخدامها لها، والذي اعتبر كإهلاك وخصص له ١٠٠٠ جنيه، والجزء الباقي يمثل خسارة للشركة. ويقوم المحاسب باعداد المستندات التي توضح أن إهلاك السيارة من واقع السجلات المحاسبية يبلغ ١٠٠٠ جنيه وأن تكلفتها عند شرائها كانت تبلغ ٤٠٠٠ جنيه من واقع السجلات المحاسبية أيضاً. ولما كانت السيارات من الأصول التي تقتنيها الشركة لأغراض استخدامها وليس لأغراض الاتجار فيها في هذه الحالة، فإن بيعها لا يعد من مبيعات البضاعة، ولا يعد من مبيعات الخدمات. لذلك يتم في العادة توسيط حساب للأصل المباع، وهو في هذه الحالة حـ / السيارة المباعة يستخدم للآتي:

ـ تحول تكلفة الأصل المباع من حساب الأصل إلى حـ / الأصل المباع عن طريق جعل الأول دائناً والثاني مديناً.

ـ يحول الاهلاك المجمع الخاص بالأصل المباع من حـ / مخصص الاهلاك لحساب الأصل المباع بجعل الأول مديناً والثاني دائناً.

ـ يجعل حساب الأصل المباع دائناً بثمن البيع.

ـ يقفل الرصيد المتبقي في حساب الأصل المباع بعد ذلك في الحساب الختامي كأرباح أو خسائر بيع الأصول والتي تسمى أرباحاً أو خسائراً رأسمالية. ويمكن أن يتم ذلك عن طريق توسيط حساب للأرباح والخسائر الرأسمالية:

وانطلاقاً من ذلك تكون القيود في اليومية كالآتي:

٤٠٠٠		من حـ/السيارة المباعة
	٤٠٠٠	الى حـ/السيارات
		استبعاد تكلفة السيارة المباعة من حساب السيارات
١٠٠٠		من حـ/مخصص اهلاك سيارات
	١٠٠٠	الى حـ/السيارة المباعة
		تحويل ما يخص السيارة المباعة من إهلاك مجمع لحساب السيارة المباعة.
٢٨٠٠		من حـ/النقدية
	٢٨٠٠	الى حـ/السيارة المباعة
		تحصيل ثمن بيع السيارة، ايصال خزينة رقم.... بتاريخ ١/٥.
٢٠٠		من حـ/الأرباح والخسائر الرأسمالية
	٢٠٠	الى حـ/السيارة المباعة
		اقفال خسائر بيع السيارة في حـ/الأرباح والخسائر الرأسمالية.

ويلاحظ أن ما ينطبق على بيع السيارة ينطبق على بيع أي أصل ثابت آخر. كما أن حساب الأرباح والخسائر الرأسمالية يجعل مدينا بالخسائر ويجعل دائنا بالأرباح ويقفل رصيده في الحساب الختامي في نهاية الفترة المحاسبية.

١/٧ : قيام المورد الجديد بتوريد بضاعة: رغم أن الاتفاق مع المورد كان على أساس توريد بضاعة بمبلغ ١٣٥٠٠ جنيه إلا أننا تعمدنا أن يكون ما تم توريده فعلاً مخالفاً لذلك، حتى تتضح فكرة العمليات التامة والمنجزة التي يترتب عليها تبادل فعلي بالمقارنة بمجرد الاتفاق. وفي هذه الحالة أصبحت قيمة العملية التامة والمنجزة الواجبة القيد دفترياً ٨٥٠٠ جنيه ويكون مستند القيد في هذه الحالة مكوناً من: فاتورة المورد وإذن ورود البضاعة بمخازن الشركة مؤيداً بتوقيع أمين المخزن على الاستلام. ويكون القيد كالآتي:

٨٥٠٠		من حـ/البضاعة
	٨٥٠٠	الى حـ/الدائنين (الموردين)
		ورود بضاعة على الحساب من المورد . . . . ـ فاتورة المورد رقم . . . . ـ بتاريخ . . . . ـ وإذن ورود مخازن رقم . . . . ـ بتاريخ ١/٧.

١/٧ : تحصيل ٢٣٠٠ جم من العميل حسين: رغم أن الاتفاق مع العميل كان على مبلغ ٣٥٠٠ جنيه فإن ما قام العميل بسداده فعلاً ويصبح محل إثبات دفتري هو ٢٣٠٠ جم. ويكون القيد كالآتي:

٢٣٠٠		من حـ/النقدية
	٢٣٠٠	الى حـ/العملاء
		المتحصل من العميل حسين ـ اذن خزينة رقم . . . ـ بتاريخ ١/٧.

١/٩ : مبيعات البضاعة: عملية تامة ومنجزة مستنداتها الأساسية فواتير البيع المرسلة للعملاء ومستندات المتحصل منها هي ايصال الخزينة. ويتم إثباتها كالآتي:

		من مذكورين:
٧٢٠٠		حـ/النقدية
٣١٠٠		حـ/العملاء
	١٠٣٠٠	الى حـ/مبيعات البضاعة
		إثبات المبيعات طبقاً للفواتير أرقام . . . والمتحصل نقداً طبقاً لايصالات الخزينة أرقام . . . بتاريخ ١/٩.

١/٩ : سداد الأجور: عملية تامة ومنجزة مستنداتها كشف صرف الأجور الموقع عليه بالاستلام من العاملين، ويكون القيد:

		من مذكورين:
١٤٠٠		حـ/الأجور
١٢٠٠		حـ/الأجور المستحقة
	٢٦٠٠	الى حـ/النقدية
		سداد الأجور حتى ١/٩ من واقع كشف الصرف

ويلاحظ أن الأجور المستحقة كانت من الالتزامات الواردة في الميزانية الافتتاحية. وهي بالتالي تخص فترات سابقة. وقد تم سدادها كالتزام ولا تزداد بها الأجور عن الفترة الحالية. وقد تم اعتبارها من الأجور في الفترات السابقة ونشأت كالتزام بقيد تسوية.

١/١١ : قسط بوليصة التأمين: تم الاتفاق دون تبادل في تاريخ سابق وتم التبادل الفعلي في هذا التاريخ، ويكون مستند القيد هو ايصال سداد القسط الذي يتم الحصول عليه من شركة التأمين. ويكون القيد كالآتي:

٦٠٠		من حـ/التأمين المقدم
	٦٠٠	الى حـ/النقدية
		سداد قسط بوليصة التأمين ضد الحريق عن سنة اعتباراً من ١/١، ايصال الشركة رقم... ـ بتاريخ ١/١١.

١/١١: الايجار المقدم: رغم أن سريان الايجار يبدأ مفعوله في تاريخ لاحق، إلا أن سداد القيمة تم اليوم ومن ثم أصبحت العملية تامة ومنجزة:

١٢٠٠		من حـ/الايجار المقدم
	١٢٠٠	الى النقدية
		سداد ايجار المبنى الاضافي عن سنة اعتباراً من ١/١٥ إذن صرف رقم.... ـ بتاريخ ١/١١.

١/١٥: حساب الفوائد: لا يترتب على هذا الاتفاق أي قيود دفترية في

الحال، وإنما يترتب على هذا الاتفاق ضرورة تسوية الفوائد الدائنة كل ستة شهور وفي نهاية الفترة المحاسبية. يجعل حـ / العملاء مديناً وحساب الفوائد الدائنة دائناً.

١٧/١ : سداد المصروفات: عملية تامة ومنجزة تستوجب الاثبات الدفتري ومستنداتها هي مستندات صرف النقدية.

٣٢٠٠		من حـ/المصروفات العمومية والادارية
	٣٢٠٠	الى حـ/النقدية
		سداد المصروفات العمومية والادارية حتى ١٥/١ مستندات صرف رقم... بتاريخ ١٧/١.

٢٣/١ : شراء البضاعة: عملية تامة ومنجزة ومستنداتها هي فواتير الموردين. أذون الاستلام بالمخازن، وأذون صرف النقدية وقيدها كالآتي:

٦٥٠٠		من حـ/البضاعة
	٦٥٠٠	الى حـ/النقدية
		مشتريات بضاعة نقداً، فواتير الموردين رقم... ـ وأذون استلام بالمخازن رقم... ـ وإذن نقدية رقم بتاريخ ـ ٢٣/١.

٢٣/١ : مبيعات البضاعة: عملية تحقق ايرادات مكتملة، مستنداتها هي فواتير الشركة للعملاء، وايصالات استلام النقدية منهم، وقيدها كالآتي:

٧٦٥٠		من حـ/النقدية
	٧٦٥٠	الى حـ/مبيعات البضاعة
		بيع بضاعة، فواتير رقم... ـ، مستند خزينة رقم... ـ بتاريخ ـ ٢٣/١.

٢٦/١ : الخدمات المؤداة للعملاء: تعالج مثل العملية التي تمت بتاريخ ٣/١. وقيدها كالآتي:

		من مذكورين:
٣٦٨٠		حـ/النقدية

٦٤٠ حـ/العملاء
٤٣٢٠ الى حـ/مبيعات الخدمات
اثبات مبيعات خدمات للعملاء فاتورتنا رقم . . ـ بتاريخ . . .
وايصال خزينة رقم . . . ـ بتاريخ ١/٢٦ .

١/٢٦ : **الاعلان**: رغم أن بدأ سريان الاعلان في أول فبراير إلا أن سداد القيمة قد تم اليوم ومن ثم يجري اثبات القيد الآتي:

٥٥٠ من حـ/الاعلان المقدم
٥٥٠ الى حـ/النقدية
ايصال سداد نقدية رقم ٠٠٠/ عن الاعلان للمدة من ١/٢ حتى ١٢/٣١ .

١/٢٩ : **سداد الدائنون**: عملية تامة ومنجزة ومستنداتها هي مستندات استلام النقدية الموقعة من الدائنين، ويجري اثباتها بالقيد التالي:

١٢٠٠٠ من حـ/ الدائنين
١٢٠٠٠ الى حـ/النقدية

سداد المبلغ للدائنين ايصال صرف نقدية رقم . . ـ بتاريخ ١/٢٩

١/٢٩ : **تحصيل أوراق القبض**: عملية تامة ومستنداتها هي مستندات تحصيل النقدية.

٥٠٠٠ من حـ/النقدية
٥٠٠٠ الى حـ/أوراق القبض
. . . .

١/٣١ : **عمليات تسوية**: يساهم المحاسب في تحديد مقدارها واعداد مستنداتها. ويتم اجراؤها وإثباتها في العادة بعذ ترصيد الحسابات واعداد ميزان المراجعة قبل إجراء التسويات، كما سوف يرد في الخطوات التالية.

٣ ـ ب ـ الترحيل لحسابات الأستاذ وترصيدها في نهاية الفترة:

سبق أن عرضنا واستخدمنا نموذج حساب الأستاذ على شكل حرف (T) وذكرنا أنه ليس بالنموذج الوحيد، وإنما هو أحد النماذج التي يمكن استخدامها. وسوف نعرض هنا نموذجاً آخر لحساب الأستاذ يطلق عليه حساب الأستاذ ذو الرصيد المتحرك. ويتكون هذا النموذج من الخانات الآتية من اليمين إلى اليسار:

١ ـ خانة لتاريخ العملية. ٢ ـ خانة لبيان الطرف المقابل في العملية. ٣ ـ خانة لصفحة اليومية التي تم إثبات العملية فيها. ٤ ـ خانة للمبالغ التي يجعل بها الحساب مدينا. ٥ ـ خانة للمبالغ التي يجعل بها الحساب دائنا. ٦ ـ خانة لرصيد الحساب. هذا وتظهر الخانة الأخيرة رصيد الحساب بعد ترحيل كل عملية من العمليات وسوف نستخدم هذا النموذج لحساب الأستاذ لاستكمال مثالنا التوضيحي الجاري.

وتكون الخطوة التالية في الدورة المحاسبية هي الترحيل لحسابات الأستاذ، وما دمنا طبعاً في بداية الفترة المحاسبية فيصبح من الضروري أن نقوم أولاً بفتح حسابات للعناصر التي تظهر في الميزانية الافتتاحية، ثم نضيف اليها الحسابات التي تقتضيها طبيعة العمليات التي تم اجراؤها خلال الفترة. وتظهر حسابات الأستاذ لمثالنا التوضيحي كما يلي:

حـ/الأثاث والتركيبات

التاريخ	البيان	رقم اليومية	مدين	دائن	رصيد
			جنيه	جنيه	جنيه
٨٥/١/١	رصيد				١٢٥٠٠

حـ/السيارات

٨٥/١/١	رصيد				١٣٠٠٠
١/٥	من حـ/السيارات المباعة			٤٠٠٠	٩٠٠٠

حـ/المواد والمهمات

٨٥/١/١	رصيد				٦٧٠٠
٨٥/١/٣١	من حـ/المواد والمهمات المستخدمة (تسوية)			٢٧٠٠	٤٠٠٠

حـ/البضاعة

٨٥/١/ ١	رصيد				٥٣٠٠
١/٧	الى حـ/الدائنين		٨٥٠٠		١٣٨٠٠
١/٢٣	الى حـ/النقدية		٦٥٠٠		٢٠٣٠٠
١/٣١	من حـ/تكلفة البضاعة المباعة (تسوية)			٨٩٥٠	١١٣٥٠

حـ/العملاء

٨٥/١/ ١	رصيد				٢٤٥٠٠
١/ ٣	الى حـ/مبيعات الخدمات		٥٥٠		٢٥٠٥٠
١/ ٩	من حـ/النقدية			٢٣٠٠	٢٢٧٥٠
١/ ٧	الى حـ/مبيعات البضاعة		٣١٠٠		٢٥٨٥٠
١/٢٦	الى حـ/مبيعات الخدمات		٦٤٠		٢٦٤٩٠

حـ/أوراق القبض

١ /١/٨٥	رصيد				١٠٠٠٠
١/٢٩	من حـ/النقدية			٥٠٠٠	٥٠٠٠

حـ/النقدية

١ /١/٨٥	رصيد				٤٠٠٠٠
١ /١	الى حـ/رأس المال		٢٥٠٠٠		٦٥٠٠٠
٣ /١	الى حـ/مبيعات الخدمات		٧٠٠		٦٥٧٠٠
٥ /١	الى السيارات المباعة		٢٨٠٠		٦٨٥٠٠
٩ /١	الى حـ/العملاء		٢٣٠٠		٧٠٨٠٠
٩ /١	الى حـ/مبيعات البضاعة		٧٢٠٠		٧٨٠٠٠
٩ /١	من مذكورين :				
	(أجور وأجور مستحقة)			٢٦٠٠	٧٥٤٠٠
١/١١	من حـ/التأمين المقدم			٦٠٠	٧٤٨٠٠
١/١١	من حـ/الايجار المقدم			١٢٠٠	٧٣٦٠٠
١/١٧	من حـ/المصروفات العمومية			٣٢٠٠	٧٠٤٠٠
١/٢٣	من حـ/البضاعة			٦٥٠٠	٦٣٩٠٠
١/٢٣	الى حـ/مبيعات البضاعة		٧٦٥٠		٧١٥٥٠
١/٢٦	الى حـ/مبيعات الخدمات		٣٦٨٠		٧٥٢٣٠
١/٢٦	من حـ/الاعلان المقدم			٥٥٠	٧٤٦٨٠
١/٢٩	من حـ/الدائنون			١٢٠٠٠	٦٢٦٨٠
١/٢٩	الى حـ/أوراق القبض		٥٠٠٠		٦٧٦٨٠

حـ/رأس المال

١ /١/٨٥	رصيد				٥٠٠٠٠
١ /١	من حـ/النقدية			٢٥٠٠٠	٧٥٠٠٠

حـ/أرباح محجوزة

١ /١/٨٥	رصيد				٩٣٠٠
١/٣١	الى حـ/الحساب الختامي		٨٣٠		٨٤٧٠
	(اقفال خسائر الشهر)				

حـ/قرض البنك

/١/٨٥	رصيد				٣٠٠٠٠

حـ/الدائنون

١ /١/٨٥	رصيد				١٧٠٠٠
٧ /١	من حـ/البضاعة			٨٥٠٠	٢٥٥٠٠
١/٢٩	الى حـ/النقدية		١٢٠٠٠		١٣٥٠٠

حـ/أجور مستحقة

١ /١/٨٥	رصيد				١٢٠٠
٩ /١	الى حـ/النقدية		١٢٠٠		—
١/٣١	من حـ/الأجور (تسوية)			٣١٢٠	٣١٢٠

حـ/مخصص اهلاك أثاث وتركيبات

١ /١/٨٥	رصيد				١٥٠٠
١/٣١	من حـ/اهلاك أثاث				
	وتركيبات (تسوية)			٥٠	١٥٥٠

حـ/مخصص اهلاك سيارات

١/١/٨٥	رصيد				٣٠٠٠٠
٥/١	الى حـ/السيارة المباعة		١٠٠٠		٢٠٠٠٠
٣١/١	من حـ/اهلاك سيارات (تسوية)			١٠٠	٢١٠٠٠

حـ/مبيعــات الخـدمـات

٣/١/٨٥	من مذكورين (نقدية وعملاء)			١٢٥٠	١٢٥٠
٢٦/١	من مذكورين (نقدية وعملاء)			٤٣٢٠	٥٥٧٠
٣١/١	الى حـ/الحساب الختامي (اقفال)		٥٥٧٠		—

حـ/السيـارة المبـاعـة

٥/١	الى حـ/السيارات		٤٠٠٠		٤٠٠٠
٥/١	من حـ/مخصص اهلاك				
٥/١	السيارات			١٠٠٠	٣٠٠٠
٥/١	من حـ/النقدية			٢٨٠٠	٢٠٠
٥/١	من حـ/أرباح وخسائر				
٥/١	رأسمالية			٢٠٠	—

حـ/مبيعات البضاعة

٩/١	من مذكورين (نقدية وعملاء)			١٠٣٠٠	١٠٣٠٠
٢٣/١	من حـ/النقدية			٧٦٥٠	١٧٩٥٠
٣١/١	الى حـ/الحساب الختامي (اقفال)		١٧٩٥٠		—

حـ/أرباح وخسائر رأسمالية

١/ ٥	الى حـ/السيارة المباعة		٢٠٠		٢٠٠
١/٣١	من حـ/الحساب الختامي (اقفال)			٢٠٠	—

حـ/الأجور

١/ ٩	الى حـ/النقدية		١٤٠٠		١٤٠٠
١/٣١	الى حـ/الأجور المستحقة (تسوية)		٣١٢٠		٤٥٢٠
١/٣١	من حـ/الحساب الختامي (اقفال)			٤٥٢٠	—

حـ/التأمين المقدم

١/١١	الى حـ/النقدية		٦٠٠		٦٠٠
١/٣١	من حـ/تأمين ضد الحريق (تسوية)			٥٠	٥٥٠

حـ/الايجار المقدم

١/١١	الى حـ/النقدية		١٢٠٠		١٢٠٠
١/٣١	من حـ/ايجار المباني (تسوية)			٥٠	١١٥٠

حـ/المصروفات العمومية

١/١٧	الى حـ/النقدية		٣٢٠٠		٣٢٠٠
١/٣١	الى حـ/المصروفات العمومية المستحقة (تسوية)		٤١٣٠		٧٣٣٠
١/٣١	من حـ/الحساب الختامي (اقفال)			٧٣٣٠	—

حـ/الاعلان المقدم

١/٢٦	الى حـ/النقدية		٥٥٠		٥٥٠

هذا ويتطلب استخدام هذا النموذج الموضح بعاليه من حسابات الأستاذ التفهم الواعي للحسابات المدينة بطبيعتها وهي الأصول والمصروفات، والحسابات الدائنة بطبيعتها وهي الخصوم والايرادات. فالمدقق في خانة الرصيد من كل حساب من الحسابات الموضحة بعاليه قد لا يعرف ما إذا كان هذا الرصيد مديناً أو دائناً إلا إذا عرف طبيعة الحساب الذي يحمل هذا الرصيد. وغالباً ما يتم التمييز بين الأرصدة المدينة والدائنة في الحياة العملية عن طريق تدوين الأرصدة الدائنة بالمداد الأحمر. ويلاحظ أيضاً أن طبيعة الرصيد وكونه مديناً أو دائناً تحدد أثر العملية التي يتم ترحيلها للحساب عليه من حيث زيادته أو نقصه. فيؤدي جعل أحد حسابات الأصول مديناً الى زيادة الرصيد المدين للحساب بالمبلغ الذي جعل به مديناً، بينما يؤدي جعل أحد حسابات الخصوم أو الايرادات مديناً الى نقص الرصيد الدائن للحساب بالمبلغ الذي جعل به مديناً.

هذا ويلاحظ أيضاً أنه يتم استخراج رصيد جديد للحساب بعد ترحيل كل عملية ويتم ذلك عن طريق القواعد الآتية:

ـ بالنسبة لحسابات الأصول والمصروفات:

الرصيد الجديد = الرصيد القديم + القيد الذي يتم ترحيله لخانة المدين
أو الرصيد الجديد = الرصيد القديم - القيد الذي يتم ترحله لخانة الدائن

ـ بالنسبة لحسابات الخصوم والايرادات:

الرصيد الجديد = الرصيد القديم - القيد الذي يتم ترحيله لخانة المدين
أو الرصيد الجديد = الرصيد القديم + القيد الذي يتم ترحيله لخانة الدائن.

وباختصار فإن جعل إحدى حسابات الأصول أو المصروفات مديناً يؤدي الى زيادة الرصيد بمقدار المبلغ الذي يجعل به الحساب مديناً، بينما جعل أحد هذه الحسابات دائناً يؤدي الى نقص الرصيد بمقدار المبلغ الذي يجعل به الحساب دائناً. والعكس صحيح بالنسبة لحسابات الخصوم والايرادات.

٣ ـ جـ ـ اعداد ميزان المراجعة قبل التسويات، واعداد ورقة العمل واجراء التسويات:

لا يحتاج الأمر في ظل استخدام نموذج حسابات الأستاذ ذو الرصيد المتحرك الى ترصيد الحسابات، حيث أرصدتها، متاحة مقابل آخر قيد في كل منها. وبذلك يستطيع المحاسب اعداد ميزان المراجعة من هذه الأرصدة في أي وقت، كما تستطيع الادارة التعرف على رصيد أي حساب في أي وقت تشاء.

وكما سبق أن ذكرنا في بداية هذا الفصل، عند تلخيص خطوات الدورة المحاسبية، فإن المحاسب إذا استعان بورقة العمل لأغراض إجراء التسويات واعداد قيود التسوية والاقفال واعداد الحساب الختامي والميزانية العمومية يستطيع اعداد ميزان المراجعة على ورقة العمل مباشرة حيث لا فرق بين ميزان المراجعة قبل التسويات الذي يتم اعداده في صورة مستقلة، وميزان المراجعة كما يظهر في ورقة العمل قبل التسويات. وعلى هذا الأساس نقوم باعداد ميزان المراجعة لأرصدة حسابات الأستاذ على ورقة العمل. لاحظ أن الأرصدة التي تظهر في ميزان المراجعة هي تلك التي تظهر في الحساب قبل قيد التسوية مباشرة.

وبعد أن يتم اعداد ميزان المراجعة ويتم التأكد من توازنه نقوم باجراء التسويات في الخانتين المخصصتين لذلك على ورقة العمل. وفي مثالنا التوضيحي نجد أن التسويات الواجب اجراؤها في ١٩٨٥/١/٣١ هي كالآتي:

١ ـ التأمين الذي قامت الشركة بسداده في ١/١١ يغطي سنة كاملة اعتباراً من ٨٥/١/١ وقد اعتبر هذا السداد كأصل من الأصول باسم التأمين المقدم، وبنهاية شهر يناير تكون الشركة قد استفادت بمقدار $\frac{1}{12}$ من خدمة التأمين،

وبالتالي يتحول ما يقابل ذلك من تأمين مقدم الى مصروف. ولذلك نجد أن القيد رقم (١) في خانة التسويات يجعل التأمين ضد الحريق (مصروف) مديناً مقابل جعل التأمين المقدم (أصل) دائناً بمبلغ ٥٠ جنيه ($٦٠٠ \times \frac{١}{١٢}$) القيد الذي يحمل رقم (١) في خانة التسويات.

٢ ـ تقوم الشركة باستئجار مبنى يبلغ ايجاره الشهري ٣٠٠ جنيه، كما ورد في بيانات المثال بتاريخ ١/٣١ لم يسدد بعد. وبالاضافة الى ذلك فقد استأجرت الشركة مبنى آخر اعتباراً من ١/١٥ مقابل ايجار سنوي قدره ١٢٠٠ جنيه تم سدادها واعتبرت ايجاراً مقدماً. وقد استفاد شهر يناير بما يعادل نصف شهر ايجار للمبنى الجديد المدفوع ايجاره مقدماً كما استفاد من ايجار المبنى القديم بالكامل عن الشهر، ويبلغ ايجار نصف شهر ٥٠ جنيه ($١٢٠٠ \times \frac{١}{١٢} \times \frac{١}{٢}$) للمبنى الجديد تضاف على ايجار المبنى القديم ٣٠٠ حنيه ليكون مصروف الايجار ٣٥٠ جنيه ويجعل بها حساب الايجار مديناً. ويجعل حساب الايجار المقدم (أصل) دائناً بمبلغ ٥٠ جنيه، كما يجعل حساب الايجار المستحق (التزام) دائناً بمبلغ ٣٠٠ جنيه كما يتضح في خانة التسويات مقابل القيد الذي يحمل رقم (٢).

٣ ـ تمثل هذه التسوية الفوائد التي تم اكتسابها على حسابات العملاء طبقاً للاتفاق وتعتبر من ايرادات الشهر، كما تعتبر أيضاً من الأصول، وحسابها كالآتي: $١٠٠٠٠ \times \frac{٦}{١٠٠} \times \frac{١}{١٢} = ٥٠$ جنيه. وقد جعلنا حساب الفوائد الدائنة (ايرادات) دائناً بها مقابل جعل حساب الفوائد الدائنة المستحقة (أصول) مديناً. هذا وقد كان من الممكن جعل حساب العملاء مديناً بدلاً من حساب الفوائد الدائنة المستحقة.

٤ ـ تسوية الأجور المستحقة كما هو وارد في المعلومات المعطاة بتاريخ ١/٣١ حيث جعلنا حساب الأجور (مصروف) مديناً، وحساب الأجور المستحقة (التزام) دائناً.

٥ ـ تسوية المصروفات العمومية المستحقة كما هو وارد في المعلومات المعطاة بتاريخ ١/٣١، حيث جعلنا حساب المصروفات العمومية (مصروف) مديناً،

شركة صبحي عبد الحميد للخدمات والتجارة
ورقة العمل عن شهر يناير ١٩٨٥

اسم الحساب	ميزان المراجعة		التسويات	
	مدين	دائن	من حـ /	الى حـ /
الأثاث والتركيبات	١٢٥٠٠٠			
السيارات	٩٠٠٠٠			
المواد والمهمات	٦٧٠٠			(٧) ٢٧٠٠
البضاعة	٢٠٣٠٠			(٦) ٨٩٥٠
العملاء	٢٦٤٩٠			
أوراق القبض	٥٠٠٠			
النقدية	٦٧٦٨٠			
رأس المال		٧٥٠٠٠		
أرباح محجوزة		٩٣٠٠		
قرض البنك		٣٠٠٠٠		
الدائنون		١٣٥٠٠		
مخصص اهلاك الأثاث		١٥٠٠		(٨) ٥٠
مخصص اهلاك سيارات		٢٠٠٠		(٩) ١٠٠
مبيعات خدمات		٥٥٧٠		
مبيعات البضاعة		١٧٩٥٠		
أرباح وخسائر رأسمالية	٢٠٠			
الأجور	١٤٠٠		(٤) ٣١٢٠	
التأمين المقدم	٦٠٠			(١) ٥٠
الايجار المقدم	١٢٠٠			(٢) ٥٠
المصروفات العمومية	٣٢٠٠		(٥) ٤١٣٠	
الاعلان المقدم	٥٥٠			
	١٥٤٨٢٠	١٥٤٨٢٠		

شركة صبحي عبد الحميد للخدمات والتجارة
ورقة العمل عن شهر يناير ١٩٨٥

ميزان المراجعة بعد التسويات		الحساب الختامي		الميزانية العمومية	
مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن
١٢٥٠٠				١٢٥٠٠	
٩٠٠٠				٩٠٠٠	
٤٠٠٠				٤٠٠٠	
١١٣٥٠				١١٣٥٠	
٢٦٤٩٠				٢٦٤٩٠	
٥٠٠٠				٥٠٠٠	
٦٧٦٨٠				٦٧٦٨٠	
	٧٥٠٠٠				٧٥٠٠٠
	٩٣٠٠				٩٣٠٠
	٣٠٠٠٠				٣٠٠٠٠
	١٣٥٠٠				١٣٥٠٠
	١٥٥٠				١٥٥٠
	٢١٠٠				٢١٠٠
	٥٥٧٠		٥٥٧٠		
	١٧٩٥٠		١٧٩٥٠		
٢٠٠		٢٠٠			
٤٥٢٠		٤٥٢٠			
٥٥٠				٥٥٠	
١١٥٠				١١٥٠	
٧٣٣٠		٧٣٣٠			
٥٥٠				٥٥٠	

شركة صبحي عبد الحميد للخدمات والتجارة
تابع ورقة العمل عن شهر يناير ١٩٨٥

اسم الحساب	ميزان المراجعة		التسويات	
	مدين	دائن	من حـ /	الى حـ /
تأمين ضد الحريق			٥٠ (١)	
ايجار مباني			٣٥٠ (٢)	
ايجار مستحق				٣٠٠ (٢)
الفوائد الدائنة				٥٠ (٣)
الفوائد الدائنة المستحقة			٥٠ (٣)	
أجور مستحقة				٣١٢٠ (٤)
مصروفات عمومية مستحقة				٤١٣٠ (٥)
تكلفة البضاعة المباعة			٨٩٥٠ (٦)	
مواد مهمات مستخدمة			٢٧٠٠ (٧)	
اهلاك أثاث وتركيبات			٥٠ (٨)	
اهلاك سيارات			١٠٠ (٩)	
فوائد مدينة			١٥٠ (١٠)	
فوائد مدينة مستحقة				١٥٠ (١٠)
			١٩٦٥٠	١٩٦٥٠
خسائر الشهر				

شركة صبحي عبد الحميد للخدمات والتجارة
تابع ورقة العمل عن شهر يناير ١٩٨٥

ميزان المراجعة بعد التسويات		الحساب الختامي		الميزانية العمومية	
مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن
٥٠		٥٠			
٣٥٠		٣٥٠			
	٣٠٠				٣٠٠
	٥٠		٥٠		
٥٠				٥٠	
	٣١٢٠				٣١٢٠
					٤١٣٠
	٤١٣٠				
٨٩٥٠		٨٩٥٠			
٢٧٠٠		٢٧٠٠			
٥٠		٥٠			
١٠٠		١٠٠			
١٥٠		١٥٠			
	١٥٠				١٥٠
١٦٢٧٢٠	١٦٢٧٢٠				
			٨٣٠	٨٣٠	
		٢٤٤٠٠	٢٤٤٠٠	١٣٩١٥٠	١٣٩١٥٠

وحساب مصروفات عمومية مستحقة (التزام) دائناً.

٦ ـ تسوية حساب البضاعة لتكلفة البضاعة المباعة.

٧ ـ تسوية حساب المواد والمهمات لتكلفة المواد والمهمات المستخدمة.

٨، ٩ ـ إثبات الاهلاك عن الشهر.

١٠ ـ حساب الفائدة على قرض البنك لمدة شهر يناير (٣٠٠٠٠ × $\frac{٦}{١٠٠}$ × $\frac{١}{١٢}$ = ١٥٠ جنيه) وتحميلها على مصروفات الشهر، حيث جعلنا حساب الفوائد المدينة (مصروف) مديناً، وجعلنا حساب الفوائد المدينة المستحقة (التزام) دائناً.

وباجراء التسويات السابقة على ورقة العمل يمكن التوصل الى الأرصدة الجديدة للحسابات كما تظهر في ميزان المراجعة بعد التسويات حيث نجد مثلاً أن حساب المواد والمهمات كان رصيده مديناً بمبلغ ٦٧٠٠ جنيه قبل التسوية، وجعل دائناً في التسوية رقم (٧) بمبلغ ٢٧٠٠ جنيه تستنزل من رصيده المدين ليصبح الرصيد بعد التسوية مديناً بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه. ونجد مثلاً أن مخصص اهلاك الأثاث كان رصيده دائناً بمبلغ ١٥٠٠ جنيه قبل التسويات، وجعل دائناً بالتسوية رقم (٨) بمبلغ ٥٠ جنيه تضاف لرصيده الدائن ليصبح ١٥٥٠ جنيه.

ومن واقع ورقة العمل يتم اجراء قيد التسوية التالي (يمكن اجراء كل قيد على حدة):

			رقم القيد
		من مذكورين:	
٥٠		حـ/التأمين ضد الحريق	(١)
٣٥٠		حـ/ايجار المباني	(٢)
٥٠	٨	حـ/الفوائد الدائنة المستحقة (أو من حـ/ العملاء)	(٣)
٣١٢٠		حـ/الأجور	(٤)
٤١٣٠		حـ/المصروفات العمومية	(٥)
٨٩٥٠		حـ/تكلفة البضاعة المباعة	(٦)
٢٧٠٠		حـ/مواد ومهمات مستخدمة	(٧)
٥٠		حـ/اهلاك أثاث وتركيبات	(٨)
١٠٠		حـ/اهلاك سيارات	(٩)
١٥٠		حـ/فوائد مدينة	(١٠)
		الى مذكورين:	
٥٠		حـ/الايجار المقدم	(٢)

٥٠	حـ/ التأمين المقدم	(١)
٣٠٠	حـ/ الايجار المستحق	(٢)
٥٠	حـ/ الفوائد الدائنة	(٣)
٣١٢٠	حـ/ الأجور المستحقة	(٤)
٤١٣٠	حـ/ مصروفات عمومية مستحقة	(٥)
٨٩٥٠	حـ/ البضاعة	(٦)
٢٧٠٠	حـ/ المواد والمهمات	(٧)
٥٠	حـ/ مخصص اهلاك أثاث	(٨)
١٠٠	حـ/ مخصص اهلاك سيارات	(٩)
١٥٠	حـ/ فوائد مدينة مستحقة	(١٠)
	اثبات التسويات عن الشهر	

لاحظ أن الطرف المدين من هذا القيد المركب قد تم تكوينه من الحسابات التي جعلت مدينة (خانة من حـ /) في خانتي التسويات على ورقة العمل، وأن الطرف الدائن المركب يتكون من الحسابات التي جعلت دائنة في خانتي التسويات (خانة الى حـ /).

وبترحيل هذا القيد الى الحسابات الخاصة به، تصبح حسابات الايرادات والمصروفات معدة للاقفال في الحساب الختامي عن الشهر. هذا وقد قمنا بترحيل التسويات الخاصة بالحسابات الواردة في ميزان المراجعة قبل التسويات في الحسابات التي سبق فتحها في البند السابق. أما الحسابات التي نشأت عن التسويات فنعرضها فيما يلي (ويراعى أننا ميزنا قيودالتسوية في الحسابات المختلفة بوضع لفظة (تسوية) وضعت بين قوسين مقابل كل قيد تسوية يتم ترحيله للحسابات. ويظهر ميزان المراجعة قبل إجراء التسويات الرصيد السابق على قيد التسوية مباشرة في كل حساب. أما ميزان المراجعة بعد التسويات فتظهر فيه أرصدة الحسابات بعد إجراء التسويات وتعديل أرصدة الحسابات المعنية بها).

حـ/ تأمين ضد الحريق

١/٣١	الى حـ/ تأمين مقدم (تسوية) من حـ/ الحساب الختامي (اقفال)		٥٠	٥٠	٥٠ —

حـ/ايجار المباني

١/٣١	الى مذكورين (تسوية)				٣٥٠
	من حـ/الحساب الختامي (اقفال)			٣٥٠	—

حـ/الايجار المستحق

١/٣١	من حـ/ايجار المباني (تسوية)			٣٠٠	٣٠٠
١/٣١	رصيد (ميزانية)				٣٠٠

حـ/الفوائد الدائنة

١/٣١	من حـ/الفوائد الدائنة المستحقة (تسوية)			٥٠	٥٠
	الى حـ/الحساب الختامي (اقفال)		٥٠		—

حـ/الفوائد الدائنة المستحقة

١/٣١	الى حـ/الفوائد الدائنة (تسوية)		٥٠		٥٠
١/٣١	رصيد (ميزانية)				٥٠

حـ/مصروفات عمومية مستحقة

١/٣١	من حـ/مصروفات عمومية (تسوية)			٤١٣٠	٤١٣٠
١/٣١	رصيد (ميزانية)				٤١٣٠

حـ/تكلفة البضاعة المباعة

١/٣١	الى حـ/البضاعة (تسوية)		٨٩٥٠		٨٩٥٠
١/٣١	من حـ/الحساب الختامي (اقفال)			٨٩٥٠	—

حـ/مواد ومهمات مستخدمة

١/٣١	الى حـ/مواد ومهمات (تسوية)		٢٧٠٠		٢٧٠٠
١/٣١	من حـ/الحساب الختامي (اقفال)			٢٧٠٠	—

حـ/اهلاك أثاث وتركيبات

١/٣١	الى حـ/مخصص اهلاك أثاث (تسوية)		٥٠		٥٠
١/٣١	من حـ/الحساب الختامي (اقفال)			٥٠	—

حـ/اهلاك سيارات

١/٣١	الى حـ/مخصص اهلاك سيارات (تسوية)		١٠٠		١٠٠
١/٣١	من حـ/الحساب الختامي (اقفال)			١٠٠	—

حـ/فوائد مدينة

١/٣١	الى حـ/فوائد مدينة مستحقة (تسوية)		١٥٠		١٥٠
١/٣١	من حـ/الحساب الختامي (اقفال)			١٥٠	—

حـ/فوائد مدينة مستحقة

١/٣١	من حـ/فوائد مدينة			١٥٠	١٥٠
١/٣١	رصيد (ميزانية)				١٥٠

٣ ـ د ـ قيود الاقفال واعداد الحساب الختامي:

بعد أن يتم اجراء التسويات وإثباتها دفترياً وترحيلها للحسابات الخاصة بها، تصبح أرصدة الحسابات كما هي ظاهرة في ميزان المراجعة بعد التسويات كما يتضح من ورقة العمل. ويمكن للمحاسب أن يعتمد على هذه الأرصدة في إجراء قيود الاقفال واعداد الحساب الختامي، حيث تصبح حسابات الايرادات والمصروفات بعد إجراء التسويات معدة للاقفال في الحساب الختامي، ونعرض فيما يلي قيود الاقفال للمثال التوضيحي.

اقفال حسابات الايرادات:

لما كانت أرصدة حسابات الايرادات دائنة بطبيعتها، فإنها تجعل مدينة بهذه الأرصدة حتى يتم اقفالها، ولما كانت الايرادات تظهر في الجانب الدائن من الحساب الختامي، فإن هذا الحساب يجعل دائناً عند اقفال أرصدة حسابات الايرادات فيه. ويكون القيد كالآتي:

		من مذكورين:
٥٥٧٠		حـ/مبيعات خدمات
١٧٩٥٠		حـ/مبيعات بضاعة
٥٠		حـ/الفوائد الدائنة
	٢٣٥٧٠	الى حـ/الحساب الختامي
		اقفال أرصدة حسابات الايرادات في الحساب الختامي عن شهر يناير.

اقفال حسابات المصروفات:

تكون أرصدة حسابات المصروفات مدينة بطبيعتها، ومن ثم يلزم لاقفالها جعل الحسابات دائنة بها مقابل جعل الحساب الختامي مديناً كالآتي:

٢٤٤٠٠		من حـ/الحساب الختامي
		الى مذكورين:
	٢٠٠	حـ/أرباح وخسائر رأسمالية (رصيد مدين)
	٤٥٢٠	حـ/الأجور

٧٣٣٠ حـ/المصروفات العمومية
٥٠ حـ/تأمين ضد الحريق
٣٥٠ حـ/ايجار مباني
٨٩٥٠ حـ/تكلفة البضاعة المباعة
٢٧٠٠ حـ/مواد ومهمات مستخدمة
٥٠ حـ/اهلاك أثاث وتركيبات
١٠٠ حـ/اهلاك سيارات
١٥٠ حـ/فوائد مدينة
اقفال حسابات المصروفات في الحساب الختامي عن الشهر.

وعند ترحيل قيود الاقفال تصبح حسابات المصروفات والايرادات بدون أرصدة. وقد قمنا بترحيل هذه القيود للحسابات السابقة ووضحنا قيود الاقفال بوضع لفظة (اقفال) مقابل كل منها. ويظهر الحساب الختامي لشركة صبحي عبد الحميد للخدمات والتجارة كالآتي:

شركة صبحي عبد الحميد للخدمات والتجارة

الحساب الختامي عن شهر يناير ١٩٨٥

منه				له
جنيه		جنيه	
٢٠٠	الى حـ/أرباح وخسائر رأسمالية	٥٥٧٠	من حـ/مبيعات الخدمات
٤٥٢٠	الى حـ/الأجور	١٧٩٥٠	من حـ/مبيعات البضاعة
٧٣٣٠	الى حـ/المصروفات العمومية	٥٠	من حـ/الفوائد الدائنة
٥٠	الى حـ/التأمين ضد الحريق		
٣٥٠	الى حـ/ايجار المباني		
٨٩٥٠	الى حـ/تكلفة البضاعة المباعة		
٢٧٠٠	الى حـ/مواد ومهمات مستخدمة		
٥٠	الى حـ/اهلاك أثاث وتركيبات	٨٣٠	رصيد مدين (خسائر الشهر)
١٠٠	الى حـ/اهلاك سيارات		(من حـ / الأرباح المحجوزة)
١٥٠	الى حـ/فوائد مدينة		
٢٤٤٠٠		٢٤٤٠٠	

ولما كانت الايرادات عن الشهر أقل من المصروفات فإن الفرق بينهما يمثل خسائر، وقد ظهر كمتمم حسابي للجانب الدائن من الحساب الختامي، وتخصم الخسائر في العادة من الأرباح المحجوزة إذا كان رصيدها يكفي لتغطية هذه الخسائر، أو تظهر مخصومة من حقوق الملكية في جانب الخصوم في الميزانية. كما يرى البعض إمكانية إظهار الخسائر في جانب الأصول في الميزانية. ونحن نفضل إظهار الخسائر مخصومة من حقوق الملكية، أو إقفالها في حساب الأرباح المحجوزة إن وجدت.

ويكون قيد اقفال الخسائر في الأرباح المحجوزة عن الشهر كالآتي:

٨٣٠		من حـ/الأرباح المحجوزة
	٨٣٠	الى حـ/الحساب الختامي
		اقفال الرصيد المدين لخسائر الشهر في حساب الأرباح المحجوزة.

وبذلك يتبقى من خطوات الدورة المحاسبية اعداد ميزان المراجعة بعد الاقفال وتصوير الميزانية العمومية.

٣ ـ هـ ـ ميزان المراجعة بعد الاقفال وتصوير الميزانية العمومية:

يظهر في ميزان المراجعة بعد الاقفال أرصدة الأصول والخصوم المحولة للفترة المحاسبية التالية. وتمثل الأصول الموارد المتاحة للمشروع للاستخدام في العملية الانتاجية، كما تمثل الخصوم هيكل تمويل الحصول على هذه الموارد ومقدار الالتزامات التي تقع على عاتق المشروع. ويظهر العمودان المخصصان للميزانية العمومية في ورقة العمل في واقع الأمر ميزان المراجعة بعد الاقفال والذي يحتوي على أرصدة حسابات الميزانية، ذلك فيما عدا اقفال خسائر (أو أرباح) الفترة في حساب الأرباح المحجوزة (إن وجدت) وبالتالي يمكن تصوير الميزانية العمومية من ورقة العمل مباشرة وهي للمثال تحت البحث كالآتي:

شركة صبحي عبد الحميد للخدمات والتجارة
الميزانية العمومية في ١٩٨٥/١/٣١

أصول			خصوم		
	جنيه	جنيه		جنيه	جنيه
الأصول الثابتة :			حقوق الملكية :		
الأثاث والتركيبات	١٢٥٠٠		رأس المال	٧٥٠٠٠	
ـ مخصص اهلاك	١٥٥٠		أرباح محجوزة	٨٤٧٠	
أثاث وتركيبات	ـــــ	١٠٩٥٠	مجموع حقوق الملكية	ـــــ	٨٣٤٧٠
السيارات	٩٠٠٠				
ـ مخصص اهلاك	٢١٠٠		الالتزامات		
سيارات	ـــــ	٦٩٠٠	قرض البنك	٣٠٠٠٠	
			دائنون	١٣٥٠٠	
		ـــــ	أجور مستحقة	٣١٢٠	
			ايجار مستحق	٣٠٠	
مجموع الأصول الثابتة		١٧٨٥٠	مصروفات عمومية مستحقة	٤١٣٠	
الأصول المتداولة :			فوائد مدينة مستحقة	١٥٠	
			مجموع الالتزامات	ـــــ	٥١٢٠٠
مواد ومهمات	٤٠٠٠				
بضاعة	١١٣٥٠				
عملاء	٢٦٤٩٠				
أوراق قبض	٥٠٠٠				
ايجار مقدم	١١٥٠				
تأمين مقدم	٥٥٠				
إعلان مقدم	٥٥٠				
فوائد دائنة مستحقة	٥٠				
نقدية	٦٧٦٨٠				
مجموع الأصول المتداولة	ـــــ	١١٦٨٢٠			
		ـــــ			ـــــ
مجموع الأصول =		١٣٤٦٧٠	مجموع الخصوم		١٣٤٦٧٠

٤ ـ ملخص استخدامات ورقة العمل:

من المثال التوضيحي السابق يظهر لنا أن ورقة العمل يمكن أن تفيدنا فيما يلي:

- ـ اعداد ميزان المراجعة قبل التسويات.
- ـ اعداد التسويات، واعداد قيود اليومية الخاصة بها.
- ـ اعداد قيود الاقفال، وتصوير الحساب الختامي.
- ـ اعداد ميزان المراجعة بعد الاقفال، واعداد الميزانية العمومية.

ورغم ذلك فيجب أن يكون من المفهوم للقارىء أن ورقة العمل لا تصلح بديلاً لقيود التسوية وقيود الاقفال التي يجب اجراؤها في دفتر اليومية وترحيلها للحسابات الخاصة بها في نهاية الدورة المحاسبية. ذلك بالضرورة لأن دفتر اليومية ودفتر الأستاذ يعدان من السجلات الدائمة للمشروع التي يمكن الرجوع إليها وقت أن تقتضي الحاجة ذلك، أما ورقة العمل فهي مجرد أداة تسهل للمحاسب القيام باجراء التسويات وإجراء قيود الاقفال واعداد الحساب الختامي والميزانية. وفي بعض المشروعات يتم الاعتماد على ورقة العمل لاعداد حساب ختامي وميزانية عمومية على أساس شهري دون إجراء قيود التسوية والاقفال حتى نهاية السنة المالية، حيث يتم اقفال الحسابات بصفة نهائية للسنة المالية المنقضية. ولا شك أن ورقة العمل تعتبر أداة فعالة في هذا الصدد حيث تجعل الاجراءات المحاسبية منظمة، وتساعد في تلخيص العمليات وتقسيمها بما يمكن من تحقيق هذا الغرض (غرض اعداد حساب ختامي وميزانية عمومية على أساس شهري) بسهولة ودقة.

أسئلة وتمارين الفصل السابع

أولاً: الأسئلة:

السؤال الأول:

برر خطأ أو صواب كل من العبارات التالية:

أ ـ تجعل حسابات الأصول الملائمة مدينة بكل بنود المصروفات التي يتم سدادها مقدماً وتجعل حسابات الالتزامات الملائمة دائنة بكل الايرادات التي تتحصل مقدماً.

ب ـ يمكن أن يتزامن قيد التسوية مع قيد الإثبات الدفتري لواقعه أو حدث معين ولكن قيد التسوية لا بد وأن يسبق قيد الأقفال.

جـ ـ تزداد الأصول بتدفق الايرادات سواء تم تحصيلها نقداً أو لم يتم تحصيلها بينما يلزم أن تزداد الالتزامات بتدفق المصروفات إذا لم يتم سدادها نقداً.

د ـ يمكن أن لا يترتب على بعض عناصر المصروفات سداد أية نقدية حالياً أو مستقبلاً.

هـ ـ الأصول هي ما تبقى من سلع أو خدمات في نهاية الفترة المحاسبية الحالية يمكن أن تستفيد منها الفترة أو الفترات المحاسبية التالية.

و ـ تعتبر كل العمليات التي يترتب عليها الحصول على أصول بقصد استخدامها في عمليات الوحدة المحاسبية من العمليات المستمرة.

ز ـ ورقة العمل هي أداة محاسبية لتمكين المحاسب من تطبيق طريقته المنظمة للحساب لأغراض إعداد الحساب الختامي والميزانية العمومية.

ح ـ إذا ظهر الرصيد المدين لأحد الحسابات في ميزان المراجعة بعد التسويات بمبلغ يزيد عما كان عليه الرصيد قبل التسويات، فلا بد

وأن يكون الحساب قد جعل مديناً في التسويات بالفرق.

ط ـ لا يحتوي ميزان المراجعة بعد الأقفال على أي من حسابات الايرادات والمصروفات ولكنه يلزم لتوازنة أن يحتوي على حصيلة المقابلة (المقاصة) بين هذه الحسابات.

ي ـ بالرغم من أن رصيد الأرباح يظهر في خانة المدين من خانتي الحساب الختامي فهو يلزم أن يظهر في خانة الدائن من خانتي الميزانية العمومية على ورقة العمل.

السؤال الثاني:

اختر الاجابة الصحيحة من الاجابات المعطاة لكل حالة من الحالات التالية بعد سياق المبررات الكافية.

١ ـ تم مع بداية الفترة المحاسبية تركيب آلات وإعدادها للاستخدام كان قد تم إستيرادها من الخارج وبلغت تكلفتها في حالتها المعدة للاستخدام ٤١٥٠٠٠ جنيه منها ١٢٠٠٠ جنيه تكلفة تركيب وإعداد. وتقدر الحياة الانتاجية للآلات خمس سنوات تباع بعدها خردة بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه. ويترتب على ذلك:

أ ـ العملية تامة ومنجزة يترتب عليها جعل حساب الآلات مديناً وحساب النقدية دائناً بمبلغ ٤١٥٠٠٠ جنيه غير أنها مستمرة.

ب ـ حتى تحقق المقابلة السليمة للايرادات بالمصروفات يلزم أن يتحمل الحساب الختامي عن السنة الأولى بمبلغ ٨٠٠٠٠ جنيه تمثل إهلاك الآلات إذا كان الاهلاك بطريقة القسط الثابت.

جـ ـ يتحدد إهلاك الآلات بقيد تسوية يجعل حساب الاهلاك (مصروف) مديناً وحساب مخصص الأهلاك (مقابل أو مضاد للأصل الهالك) دائناً.

د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء مما تقدم.

٢ ـ جعل حساب التأمين ضد الحريق مديناً عند سداد قيمة بوليصة تأمين ضد

الحريق تغطي سنة اعتباراً من ١/٤ عند السداد في ٣/٢٧ بمبلغ ٢٤٠٠ جنيه. وحيث أن الفترة المحاسبية (السنة المالية) تنتهي في ١٢/٣١ من كل عام فانه:

أ ـ كان من المفضل جعل حساب التأمين المقدم مديناً عند السداد (وهو من حسابات الأصول) بدلاً من حساب التأمين ضد الحريق (وهو من حسابات المصروفات) حيث العملية لها آثار مستقبلية ولم تكن منتهية عند إنجازها.

ب ـ يلزم في ظل الوضع الموضح بالحالة جعل حساب التأمين المقدم مديناً في نهاية الفترة بمبلغ ٦٠٠ جنيه وحساب التأمين ضد الحريق دائناً حتى يتبقى في حساب المصروف ما يخص الفترة. ومعنى ذلك إمكانية تحول المصروف إلى أصل وهو الأمر غير المنطقي.

جـ ـ تتحمل الفترة التي تم فيها السداد بما استفادت به من غطاء التأمين في كل الأحوال والذي يبلغ ١٨٠٠ جنيه كما يتحول مبلغ ٦٠٠ جنيه كأصل ليفيد الفترة المقبلة لمدة ثلاثة شهور.

د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء مما تقدم.

٣ ـ تعمل محلات العجواني لمدة ٣٠٠ يوم في السنة ويبلغ متوسط أجر العمالة في اليوم ١٥٠ جنيه وتسدد أجور الأسبوع المنتهي اليوم في بداية الأسبوع التالي (أسبوع العمالة ٦ أيام). هذا وقد انتهت السنة المالية في تاريخ يتوافق مع آخر يوم في أسبوع العمالة. ويترتب على ذلك.

أ ـ يظهر رصيد الأجور في ميزان المراجعة قبل التسويات بمبلغ ٤٤١٠٠ جنيه في نهاية العام.

ب ـ يجعل حساب الأجور مديناً وحساب الأجور المستحقة دائناً بمبلغ ٩٠٠ جنيه في التسويات.

جـ ـ يبلغ ما يخص العام من الأجور ٤٥٠٠٠ جنيه ويلزم أن يظهر كذلك في ميزان المراجعة بعد التسويات.

د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء مما تقدم.

٤ ـ بلغ رصيد مهمات وأدوات اللف والحزم في بداية العام مبلغ ٦٤٠٠ جنيه. وفي خلال العام تم شراء مواد ومهمات أخرى بمبلغ ١٢٦٠٠ جنيه رُد منها للمورد ما تبلغ قيمته ١٥٠٠ جنيه لعدم مطابقته للمواصفات المطلوبة. وعند الشراء جعل حساب مواد ومهمات اللف والحزم مديناً وعند الرد جعل نفس الحساب دائناً. وبالتحقيق من وجود كمية وقيمة المواد والمهمات في نهاية العام وجد أن ما تبقى منها في المخازن تبلغ تكلفته ٧٥٠٠ جنيه. وهذا يعني.

أ ـ أن مصاريف اللف والحزم عن العام قد بلغت ١٠٠٠٠ جنيه يجعل بها حساب المصاريف مديناً وحساب الأصل دائناً بقيد تسوية.

ب ـ يظهر رصيد مواد ومهمات وأدوات اللف والحزم في ميزان المراجعة قبل التسويات بمبلغ ١٧٥٠٠ جنيه وفي ميزان المراجعة بعد التسويات بمبلغ ٧٥٠٠ جنيه.

جـ ـ تزداد المصروفات في التسويات بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه بينما تنقص الأصول بنفس المبلغ.

د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء مما تقدم.

٥ ـ ظهر في خانة الدائن من خانتي الميزانية في ورقة العمل مبلغ ٩٠٠٠ جنيه تمثل إيجار دائن مقدم. وكانت الوحدة قد أجرت أحد مبانيها لمدة عام اعتباراً من ٨٨/٤/١ وحصلت على إيجار العام مقدماً في ذلك التاريخ. ويترتب على ذلك، بفرض أن السنة المالية تنتهي في ١٢/٣١ من كل عام:

أ ـ أن يظهر الايجار الدائن المقدم (إلتزام) في ميزان المراجعة قبل التسويات بمبلغ ٣٦٠٠٠ جنيه تمثل إيجار المبنى لمدة عام.

ب ـ أن قيد التسوية قد جعل الايجار الدائن المقدم مديناً والايجار الدائن (إيراد) دائناً بمبلغ ٢٧٠٠٠ جنيه تمثل إيجار ٩ شهور من العام الذي انتهى في ٨٨/١٢/٣١.

جـ ـ بالرغم من أن الايجار الدائن المقدم من الالتزامات ولكنه لا يتم سدادة في العادة نقداً.

د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء مما تقدم.

٦ ـ بلغت جملة الايـرادات قبل إجـراء التسويـات ٢١٥٠٠٠ جنيه بينـما بلغت جملة المصروفـات قبـل إجـراء التسـويـات ١٣٠٠٠٠ جنيـه، وبلغت جملة الايـــرادات بعــد إجـــراء التسـويـــات ٢٢٠٠٠٠ جنيـه بينـــما بلغت جملة المصروفات بعد إجراء التسويـات ١٩٥٠٠٠ جنيه، وكـان رصيد الأربـاح المحجوزة في ميزان المراجعة قبل التسويات ٢٥٠٠٠ جنيه. وهذا يعني:

أ ـ أن التســويــات قــد أدت إلى تحـول أصـول إلى مصروفــات تبلغ ٦٥٠٠٠ جنيه.

ب ـ أن المقابلة السليمة للايرادات بالمصروفات يتحقق عنها أرباحاً قدرها ٢٥٠٠٠ جنيه.

جـ ـ أن حقـوق الملكية سـوف تزيـد عن طريق الأربـاح المحجـوزة بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه.

د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء مما تقدم.

٧ ـ يؤدي تدفق الايرادات إلى زيادة الأصول حتماً مع زيـادة حقوق الملكيـة أو الالـتزامات كـما يؤدي تدفق المصروفـات إلى نقص الأصول حتـماً أو زيادة الالتزامات مع نقص حقوق الملكية حيث:

أ ـ إذا كانت الايرادات تخص الفترة فهي تؤدي إلى زيادة الأصول سواء تحصلت نقـداً أو كانت مستحقـة وتؤدي كـذلـك إلى زيـادة حقـوق الملكية، أما إذا كانت لا تخـص الفترة فهي تؤدي إلى زيـادة الأصول وزيادة الالتزامات بالايرادات المقدمة.

ب ـ إذا كـانت المصروفات تخص الفـترة فهي تؤدي إلى نقص الأصول، وإذا كان قد تم سدادها نقداً فهي تؤدي إلى نقص حقوق الملكيـة، ويمكن أن يكون قد تم سداد مقابلها نقداً في فترات سابقة.

جـ ـ إذا كـانت المصروفات تخص الفـترة ولكنها مـا زالت مستحقـة فهي تؤدي إلى زيادة الالتزامات مع نقص حقوق الملكية.

د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيئ مما تقدم.

ثانياً: التمارين:

التمرين الأول:

أ ـ قامت إحدى الشركات بشراء بوليصة تأمين ضد الحريق لمدة ثلاثة سنوات اعتباراً من ١/١/١٩٨٤، وسددت قيمة البوليصة في ذلك التاريخ نقداً حيث بلغ ١٥٠٠ جنيه. وقد تم إجراء القيد الآتي في دفتر اليومية:

١٥٠٠		من حـ/التأمين ضد الحريق (مصروف)	
	١٥٠٠		الى حـ/النقدية (أصول)

فإذا علمت أن السنة المالية تنتهي في ٣١/١٢ من كل عام. فالمطلوب منك هو:

١ ـ إجراء قيد التسوية اللازم على هذا الأساس في ٣١/١٢/١٩٨٤، وتصوير الحسابات اللازمة لترحيل القيد إليها وتحديد رصيدها.

٢ ـ قم بعرض طريقة بديلة لإثبات العملية السابقة وإجراء التسوية اللازمة في نهاية ١٩٨٤ وصور الحسابات اللازمة أيضاً.

٣ ـ هل هناك خلاف في النتائج النهائية في كل من الحالتين السابقتين؟.

ب ـ بلغ مخزون البضاعة في بداية السنة المالية لشركة عبد الحميد حسونة التجارية ٥٧٠٠ جنيه، وقد تم شراء بضاعة خلال السنة بعضها نقداً والبعض الآخر على الحساب بلغت في مجموعها ٣٢٣٠٠ جنيه، وفي نهاية السنة المالية وجد أن البضاعة المتبقية تبلغ تكلفتها ٩٢٠٠ جنيه. قم باجراء قيود التسوية والاقفال اللازمة.

جـ ـ تقوم محلات الحذاء الأحمر بسداد أجور عمال البيع عن كل اسبوع في اليوم الأول من الاسبوع التالي. وتبلغ الأجور اليومية ١٠٠ جنيه. وقد انتهت السنة المالية بعد انقضاء خمسة أيام من الأسبوع الأخير فيها. قم باجراء ما يلزم من قيود تسوية.

د ـ تستثمر شركة محلات الصالون الأحمر ٢٠٠٠٠ جنيه في سندات حكومية تتحصل عنها فوائد كل ستة شهور قدرها ٣٠٠ جنيه في أول ابريل وأول اكتوبر من كل عام وتنتهي السنة المالية في ١٢/٣١ . قم بإثبات تحصيل الفوائد الدائنة وباجراء التسويات اللازمة عن عام ١٩٨٤ . صور حسابات الأستاذ اللازمة ثم قم باجراء ما يلزم من قيود اقفال.

هـ ـ قامت شركة التأمين العربية بتأجير أحد مبانيها لشركة التجارة العربية بايجار سنوي يبلغ ٢٤٠٠ جنيه يسدد مقدماً اعتباراً من تاريخ التأجير في ١٩٨٤/٣/١ . قم باجراء القيود اللازمة لاثبات الايجار في دفاتر كل من الشركتين على حدة، ثم قم باجراء قيود التسوية اللازمة في ١٩٨٤/١٢/٣١ حيث تنتهي السنة المالية لكل من الشركتين.

التمرين الثاني:

فيما يلي ميزان المراجعة لشركة السيد حسن حسنين في ١٢/٣١، وكذلك بعض المعلومات المفيدة لأغراض اجراء التسويات في نهاية العام.

المطلوب:

قم باعداد ورقة العمل للشركة، وقم باجراء قيود التسوية والاقفال من واقع ورقة العمل للسنة المالية المنتهية في ١٩٨٤/١٢/٣١.

شركة السيد حسن حسنين
ميزان المراجعة في ١٩٨٤/١٢/٣١

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	الحساب	ملاحظات
٨٠٠٠٠		آلات	يبلغ الاهلاك السنوي ١٢٠٠٠ جنيه.
	١٢٠٠٠	مخصص اهلاك آلات	
٤٨٠٠		تأمين مقدم	يغطي سنتين اعتباراً من ٨٤/١/١.
٢٤٠٦٠٠		بضاعة	الموجود منها في ١٢/٣١ يبلغ ٧٤٢٠٠ جنيه.
٤٠٠٠٠		عملاء	منها ١٠٠٠ جنيه مشكوك في تحصيلها.
٨٥٤٠٠		نقدية	
	؟	رأس المال	
	٢٤٠٠٠	قرض البنك	
١٥٠٠		فوائد مدينة	فوائد مستحقة على قرض البنك تبلغ ٢٠٠ جنيه لم تثبت بعد.
	٢٩٥٣٠٠	مبيعات بضاعة	
	٢١٠٠٠	أرباح محجوزة	
٤٥٢٣٠٠	٤٥٢٣٠٠		

التمرين الثالث:

فيما يلي أرصدة حسابات الأستاذ لشركة السيد عبد المتعال في ١٩٨٤/٦/٣٠: نقدية ٣٠٠٠٠ جنيه، عملاء ٥٤٠٠٠ جنيه، مخصص ديون مشكوك فيها ١٥٠٠ جنيه، بضاعة ١٧٢٥٠٠ جنيه، مبيعات بضاعة ٢٤٠٠٠٠ جنيه، تأمين مقدم ٧٥٠ جنيه، دائنون ٣٠٠٠٠ جنيه، مخصص اهلاك آلات ٣٠٠٠ جنيه، آلات ٣٠٠٠٠ جنيه، أرباح محجوزة ٢٤٠٠٠ جنيه، أجور ومرتبات ٥٢٥٠٠ جنيه، مصروفات متنوعة ١٨٧٥٠ جنيه، فإذا علمت أن:

١ ـ ترغب الادارة في زيادة مخصص الديون المشكوك فيها بمبلغ ٧٥٠ جنيه.
٢ ـ يخص السنة المنتهية في ٨٤/٦/٣٠ مبلغ ١٥٠ جنيه من التأمين المقدم.
٣ ـ يبلغ اهلاك الآلات عن السنة ٣٧٥٠ جنيه.
٤ ـ تبلغ الأجور والمرتبات المستحقة في نهاية السنة ٢٨٥٠ جنيه.
٥ ـ تبلغ تكلفة البضاعة المباعة ١٦٠٨٠٠ جنيه.

المطلوب:

١ ـ اعداد ميزان المراجعة قبل التسويات من واقع الأرصدة السابقة على ورقة العمل وتحديد مبلغ رأس المال.
٢ ـ استكمال ورقة العمل واجراء قيود التسوية والاقفال. قم باعداد حسابات أستاذ ذات رصيد متحرك ودون فيها الأرصدة التي تظهر في ميزان المراجعة قبل التسويات ثم قم بترحيل قيود التسوية والاقفال إليها.
٣ ـ قم باعداد الميزانية العمومية للشركة كما تظهر في ١٩٨٤/٦/٣٠.

التمرين الرابع:

بدأت شركة الاتحاد للاتجار في الأدوات الرياضية عملياتها في ٨٤/٣/١. وقد تمت العمليات التالية خلال شهر مارس.

١/٣ حصلت الشركة على رأس مال قدره ٢٥٠٠٠٠ جنيه، واتفقت الشركة مع بعض موردي الأدوات الرياضية على توريد ما قيمته ٣٧٥٠٠ جنيه خلال ثلاثة أيام.

١ /٣ حصلت الشركة على رأس مال قدره ٢٥٠٠٠٠ جنيه، واتفقت الشركة مع بعض موردي الأدوات الرياضية على توريد ما قيمة ٣٧٥٠٠ جنيه خلال ثلاثة أيام.

٢ /٣ قامت الشركة باستئجار مكان لمزاولة نشاطها مقابل ايجار سنوي قدره ٣٦٠٠ جنيه سدد مقدماً، وقامت الشركة بشراء أثاث وتركيبات قيمتها ٢٢٥٠٠ جنيه سدد منها ١٥٠٠٠ جنيه نقداً.

٤ /٣ ورد للشركة بضاعة من الموردين تبلغ قيمتها طبقاً للفواتير ٢٥٧٥٠ جنيه سدد منها ١٧٢٥٠ جنيه.

٦ /٣ وردت طلبية من نادي الاتحاد الرياضي يطلب شراء أدوات رياضية بلغت قيمتها ٢٣٠٠٠ جنيه ووعدت الشركة باعدادها في أقرب وقت ممكن.

٩ /٣ بلغت المبيعات النقدية حتى تاريخه بخلاف طلبية نادي الاتحاد الرياضي ٧٤٠٠ جنيه، كما بلغت المبيعات على الحساب ٣٠٠٠ جنيه.

٣/١١ قامت الشركة بإرسال طلبية نادي الاتحاد الرياضي وحصلت مبلغ ١٧٠٠٠ جنيه ووعد الاتحاد بسداد الباقي خلال سبعة أيام.

٣/١٥ اشترت الشركة بضاعة نقداً بمبلغ ٤٢٠٠٠ جنيه، وسددت الباقي المستحق من ثمن الأثاث والتركيبات.

٣/١٧ قام صاحب الشركة بشراء سيارة لاستعماله الخاص من أمواله الخاصة بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه.

٣/١٩ تقدمت الشركة بعطاء في إحدى المناقصات لتوريد أدوات رياضية لنادي الصمود الرياضي ورست عليها المناقصة والتي تبلغ قيمتها ٧٢٠٠٠ جنيه كما حصلت الشركة المبلغ المستحق على نادي الاتحاد الرياضي.

٣/٢٢ كانت الشركة قد أبرمت بوليصة تأمين ضد السرقة والحريق لمدة سنة اعتباراً من ٣/١ بلغ قسطها ١٢٠٠ جنيه تم سدادها اليوم عندما تكرم محصل شركة التأمين بالحضور لاستلام المبلغ.

٣/٢٤ أرسلت الشركة بضاعة لنادي الصمود الرياضي بلغ سعر بيعها ٥١٠٠٠ جنيه تحصل منها ٣٢٠٠٠ جنيه.

٣/٣١ سددت الشركة الأجور والمرتبات المستحقة عن الشهر والبالغ قيمتها ٥٤٥٠ جنيه.

- بلغت المياه والانارة المستخدمة عن الشهر مبلغ ٣٥٠ جنيه لم تسدد بعد.
- قدر أهلاك الأثاث والتركيبات عن الشهر بمبلغ ١٥٠ جنيه.

- بلغت مبيعات البضاعة منذ ٣/٩ حتى نهاية الشهر والتي لم تثبت دفترياً بعد ١٢٧٥٠ جنيه على الحساب.
- سددت الشركة مبلغ ٤٥٠٠ جنيه للموردين.

المطلوب:

إتخاذ جميع الاجراءات المحاسبية من تحقق وقيد وترحيل واعداد تسويات واقفال حسابات واعداد الحساب الختامي عن شهر مارس والميزانية العمومية للشركة في ١٩٨٤/٣/٣١.

الباب الثالث
في
الاجراءات المحاسبية والنظام المحاسبي في المشروعات التجارية والصناعية

مقدمـــة:

بعـد تناول البـاب الثاني لاجـراءات الدورة المحـاسبية بصفـة عـامـة دون تخصيص على أنواع معينة من المشروعات فإن هذا الباب يتناول هذه الاجراءات بدرجة أكبر من التعمق في المشروعات التجارية، وبقدر ملائم للتعرف على طبيعة نشاط المشروعات الصناعية، كما يتنـاول الباب أيضـاً بعض المعامـلات المرتبـطة بمـزاولة النشـاط التجاري والصنـاعي كالمعـالجة المحـاسبية لـلأوراق التجاريـة. وبالاضافة الى ذلك خصص فصلاً في هذا الباب لتناول الدفاتر واليوميات المساعدة والحسابات الاجمالية باعتبارها من الأدوات الضروريـة لإمكان تيسـير الاجراءات المحاسبية في العصر الحديث وبذلك يتكون هذا الباب من ستة فصول كالآتي:

الفصل الثامن: ويتنـاول الاجراءات المحـاسبية للمشـروعات التجـارية، حيث يتناول الاجراءات المتعلقة بالمبيعـات وما يتعلق بهـا من معامـلات ويتناول اجراءات تسجيل تكلفة البضاعة المباعة في ظل طريقة المخزون المستمر واجراءات حسابها في ظل طريقة المخزون الدوري، ثم يتناول كيفية عرض المبيعات وتكلفة البضاعة المبـاعة في الحسـاب الختامي في ظـل كل من طـريقتي المخزون، ويـركز الفصل عموماً على المشاكل المتعلقة بتسجيل المبيعات وما يتعلق بها من اجراءات واجراءات تسجيل المشتريات وما يتعلق بها من تسويات بحيث يمكن التوصل الى مجمل الربح وتحديد مفهومه ومضمونه.

أما **الفصل التاسع**: فيتناول ورقة العمل واعداد الحسابات الختامية والميزانية في المشـروعات التجـارية، ويمثـل استمراراً للفصـل الثامن عـلى أساس طـريقـة المخزون الدوري. ويتنـاول الفصل أقسـام الايرادات والمصـروفات في المنشـآت

التجارية، كما يتناول اجراءات اعداد ورقة العمل واجراء التسويات واعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية في هذه المشروعات، كما يتعرض الفصل أيضاً الى كيفية التصرف في الأرباح الصافية (أو الخسائر) في نهاية الفترة عن طريق عرض مبسط لفكرة حساب التوزيع. وينتهي الفصل بعرض نموذج الميزانية العمومية في المشروعات التجارية.

ويتناول الفصل العاشر: المعالجة المحاسبية للأوراق التجارية. ويوضح الفصل في بدايته أنواع الأوراق التجارية وأركانها، ثم يتناول المعالجة المحاسبية للشيكات الواردة والصادرة، والمعالجة المحاسبية للكمبيالات والسندات الأذنية على اعتبار أنها أوراق قبض، ثم المعالجة المحاسبية للسندات الاذنية والكمبيالات على اعتبار أنها أوراق دفع، ويتعرض الفصل بعد ذلك للمعالجة المحاسبية للكمبيالة الصورية، ثم ينتهي بمثال شامل لعمليات أوراق القبض وأوراق الدفع.

أما الفصل الحادي عشر: فيتناول اليوميات والدفاتر المساعدة، حيث يعرض نموذجاً ليومية المبيعات وكيفية استخدامها وعلاقتها باستاذ العملاء واجمالي العملاء ثم يعرض يومية المشتريات وأستاذ الموردين، ثم يوميات مردودات المشتريات وأوراق القبض، وأوراق الدفع، والمقبوضات، والمدفوعات، ثم ينتهي الفصل بعرض ملخص متكامل لليوميات والدفاتر المساعدة وعلاقتها باليومية العامة والأستاذ العام، وعلاقتها بالنظام المحاسبي في ظل مبدأ القيد المزدوج.

ويتناول الفصل الثاني عشر: المحاسبة في المشروعات الصناعية حيث يتعرض للاختلافات الأساسية بينها وبين الاجراءات المحاسبية في المشروعات التجارية وخاصة فيما يتعلق بقياس تكلفة الانتاج واعداد حساب الانتاج.

أما الفصل الثالث عشر: والأخير في هذا الباب فيتناول اجراءات تصحيح الأخطاء على اختلاف أنواعها.

الفصل الثامن

في الإجراءات المحاسبية للمشروعات التجارية

١ ـ مقدمـــة :

عـالجنا اجـراءات الدورة المحـاسبية في البـاب المتقـدم بصفـة عـامـة دون تخصيص عـلى المشروعـات التجاريـة. وذلك عـلى الـرغم من أننـا قـد حـددنـا الاجراءات بما يتلاءم بصفة عـامة مـع المشروعـات التجاريـة والخدميـة، غير أن الهدف كان يتـركز عـلى إبراز خـطوات الدورة المحـاسبية وتبسيط اجـراءاتها دون التعرض للتفاصيل والمشاكل التي تترتب على طبيعة عمليات المشروع وتقترن بها.

وسوف نتناول في هذا الفصل بدرجة أكبر من العمق الاجراءات المحاسبية التي تتطلبها طبيعة النشاط في المشروعات التي تزاول نشاطاً تجارياً. وفي مثل هذه المشروعات تكون عمليات شـراء وبيع البضـائع هي النشـاط الغالب إن لم يكن الوحيد للمشروع وتمثل مبيعات البضائـع للعملاء المصـدر الرئيسي، وإن لم يكن الـوحيد لايـرادات المشروع. كما تمثل تكلفـة البضاعـة المباعـة نسبـة كبيـرة من مصروفاته، وعلى هذا الأساس فإننا سوف نركـز أساسـاً على المعـالجة المحـاسبية لعمليات البيع والشراء في المشروعات التجارية، وما يتطلبه ذلك من إجراءات. وذلـك بالاضـافة الى تـوضيح الـدورة المحاسبيـة في صورتهـا المتكاملة والصـالحة للتطبيق في هذه المشروعات.

٢ ـ المبيعات وما يتعلق بها من إجراءات :

تعتبر مبيعات البضاعة المصدر الرئيسي والهام لايرادات المشروع التجاري. وتأسيسنا على ذلك فلا داعي لتمييزها بتحديد كنهها (البضاعة)، وعادة ما يكتفي باصطلاح «المبيعات» بدلاً من مبيعات البضاعة. ويتم تسجيل المبيعات طبعاً على

أساس أسعار البيع التي تقوم المنشأة بتحميلها لعملائها وليس على أساس الأسعار التي قامت المنشأة بشراء البضاعة على أساسها. ويمثل الفرق بين السعرين ـ الشراء والبيع ـ هامش الربح الذي تحققه المنشأة من عمليات الاتجار في البضائع (والذي يمثل من وجهة النظر الاقتصادية مقابل اضافة منفعة الزمان والمكان)[1]. ويتم تسجيل المبيعات دفترياً، مثلها في ذلك مثل أي ايراد آخر، بجعلها دائنة مقابل جعل حساب النقدية أو العملاء مديناً على حسب كون عملية البيع قد تمت نقداً أو على الحساب. فإذا بلغت المبيعات النقدية ليوم معين ١٥٠٠٠ جنيه مثلاً، والمبيعات الآجلة لنفس اليوم ٦٥٠٠ جنيه. فإن تسجيل المبيعات يكون كالآتي:

		من مذكورين:
١٥٠٠٠		حـ/النقدية
٦٥٠٠		حـ/العملاء
	٢١٥٠٠	الى حـ/المبيعات
		اثبات المبيعات طبقاً للفواتير بتاريخ . . . واثبات المتحصل بمستندات . .

ولاجراء مثل هذا القيد يلزم التحقق من شحن المبيعات للعملاء، كما يلزم التحقق من موافقة الادارة على البيع بالأجل. وعادة ما يقوم البائع باعداد فاتورة بالبضاعة المباعة يتم بمقتضاها تسليم المشتري المبيعات النقدية كما يتم إرسالها أيضاً للعميل في حالة المبيعات الآجلة عند شحن البضاعة إليه. وتظهر الفاتورة في العادة طبيعة البضاعة المباعة، وأسعارها، وكمياتها والمبلغ المطلوب من العميل، وشروط

(١) يتم اضافة المنفعة من وجهة النظر الاقتصادية عن طريق التشكيل بالتصنيع ويطلق على ما يتم اضافته من منافع بهذه الطريقة «منفعة التشكيل»، كما قد تضاف المنفعة لسلعة معينة بانتقالها من مكان وفرتها الى مكان ندرتها ويطلق على المنفعة في هذه الحالة «منفعة المكان»، كما قد تضاف المنفعة للسلعة بتخزينها في أوقات وفرتها حتى تحين أوقات ندرتها ويطلق على المنفعة في هذه الحالة «منفعة الزمان»، وأخيراً فقد تضاف المنفعة بالحيازة والتملك وخاصة فيما يتعلق بالأشياء النادرة الثمينة القيمة من وجهة نظر الحائز لها ويطلق على المنفعة في هذه الحالة «منفعة الحيازة».

السداد. وتعتبر صورة الفاتورة مستنداً أساسياً لاجراء القيد السابق. ويمكن أن تتخذ الفاتورة الشكل الموضح بالنموذج رقم (١).

نموذج رقم (١) ـ الفاتورة

رقم ٢٧١٤٣ | شركة محلات الشواربي التجارية
التاريخ: ١٩٨٤/١/٢٥ | ٧ شارع الهلافيت ـ بغداد

المطلوب من: السيد الهادي الطلحاوي وشركاه | تاريخ الشحن: اليوم
شارع الزهير المعبدي ـ البلدة | طريقة الشحن: الشاحنات المتحدة

كلي مليم جنيه	جزئي مليم جنيه	سعر مليم جنيه	الكمية	بيان
	ـ ٤٨٠	ـ ١٢	٤٠	راديو سانيو AM.FM طراز S 128
	ـ ٣٠٠	ـ ٢٠	١٥	مسجل JVC
ـ ١٢١٦٠				جملة المطلوب (اثني عشر ألفاً ومائة وستون جنيهاً)

شروط السداد: ١٠ أيام من تاريخه.

وتمثل المبيعات التي يتم إثباتها بهذه الطريقة على مدار الفترة المحاسبية اجمالي الايرادات التي تتحقق للمشروع من هذا النشاط. والى هنا لم تختلف في الواقع عن الاجراءات التي سبق عرضها في الباب المتقدم. إلا أن طبيعة النشاط التجاري لا تكون في الغالب بهذه البساطة. فالبضاعة المباعة قد يردها العميل لسبب أو لآخر، كما قد تتلف مثلاً أثناء الشحن بصفة جزئية بما قد يدفع العميل الى طلب تخفيض ثمنها، كما أن ثمن البيع قد لا يتحصل كله بل يمنح العميل خصماً حتى تشجعه الشركة البائعة على سرعة سداد القيمة. ويترتب على هذه الأسباب أن إجمالي قيمة

المبيعات التي تتم خلال الفترة المحاسبية قد لا تمثل الايرادات الفعلية التي يحققها المشروع من هذا النشاط، ما لم يؤخذ في الاعتبار مردودات المبيعات ومسموحات المبيعات والخصم المسموح به للعملاء من قيمة المبيعات.

٢ ـ أ ـ مردودات المبيعات، ومسموحات المبيعات:

تمثل مردودات المبيعات ما يقوم العملاء بإرجاعه من بضاعة تم شرائها من المشروع أو المنشأة لسبب أو لآخر، مثل عدم مطابقتها للمواصفات، أو عدم صلاحيتها للاستخدام. وعندما يقوم العملاء برد البضاعة التي سبق شراؤها من المنشأة، والتي اعتبرت من وجهة نظرها مبيعات، فإن ذلك لا شك سوف يؤدي الى نقص الايرادات التي سبق تسجيلها دفترياً. ويمكن في هذه الحالة إلغاء قيد المبيعات بقيد عكسي بالقدر الذي يمثل البضاعة المباعة والمرتدة. فإذا بلغت مردودات المبيعات ليوم معين مثلاً ٣٥٠ جنيه، منها ١٥٠ جنيه تمثل مبيعات نقدية والباقي على الحساب. فإن القيد في هذه الحالة يمكن أن يكون كالآتي:

٣٥٠		من حـ/ المبيعات
		الى مذكورين:
	١٥٠	حـ/ النقدية
	٢٠٠	حـ/ العملاء
		إثبات البضاعة المباعة والمرتدة من العملاء بتاريخ . . .

ولما كانت البضاعة المرتدة تعتبر من المؤشرات المفيدة للادارة للتعرف على مدى نجاحها في إرضاء عملائها فإن إثباتها بمثل القيد السابق لا يؤدي الى معرفة مقدارها خلال الفترة المحاسبية على وجه التحديد. ولذلك فقد جرت العادة في العرف المحاسبي على إثبات ارتداد البضاعة المباعة في حساب مستقل يسمى حساب مردودات المبيعات، وهو حساب عكسي للمبيعات، أي حساب مدين بطبيعته. ويجعل هذا الحساب مديناً بالمردودات التي تتم من مبيعات الفترة المحاسبية، ثم يقفل في الحساب الختامي في نهايتها مثلما تقفل حسابات

المصروفات. وعلى هذا الأساس يكون الاثبات السليم لعملية المردودات السابقة كالآتي:

٣٥٠		من حـ/مردودات المبيعات	
		الى مذكورين:	
	١٥٠	حـ/النقدية	
	٢٠٠	حـ/العملاء	
		اثبات البضاعة المباعة والمرتدة من العملاء بتاريخ . . .	

وتمثل مسموحات المبيعات تخفيضات في ثمن بيع البضاعة للعملاء بعد تمام عملية البيع وإثباتها دفترياً. فقد يرى العميل عدم مطابقة البضاعة للمواصفات التي طلبها. وبدلاً من ردها للمنشأة أو الشركة البائعة، يطلب منها إجراء تخفيض في السعر. وعادة ما يتم قبول طلب العميل إذا رأت الشركة ما يبرر ذلك. كما قد تتلف البضاعة المباعة عند وأثناء عملية شحنها للعميل بصفة جزئية تؤدي الى انخفاض قيمتها مع استمرار صلاحيتها للاستخدام (كدرجة ثانية مثلاً) بما يدفع العميل الى طلب تخفيض في سعرها. ويكون لمسموحات المبيعات نفس الأثر الخاص بمردودات المبيعات فيما يختص بتخفيض ايرادات المبيعات الاجمالية. وتسجل مسموحات المبيعات في حساب بهذا الاسم يخصص لهذا الغرض ويجعل مدينا بالمسموحات التي تقرها الشركة لعملائها على مدار الفترة المحاسبية.

ولتوضيح ما تقدم نفترض المثال التالي:

قامت شركة التجارة الحديثة ببيع بضائع لعملائها في يوم ١٥/٤ بمبلغ ٢٦٧٥٠ جنيه تحصل منها نقداً ١٣٢٠٠ جنيه. وفي يوم ١٧/٤ قام بعض العملاء برد بضائع للشركة قيمتها ٢٣٤٠ جنيه، منها ١٢١٥ جنيه ردت للعملاء نقداً، وفي يوم ١٨/٤ طلب أحد العملاء تخفيض ٤٦٠ جنيه من سعر البضاعة التي اشتراها على الحساب من شركة التجارة الحديثة نظراً لوجود بعض التلفيات البسيطة فيها ومنحته الشركة السماح المطلوب. ويتم تسجيل هذه العمليات كالآتي:

		اثبات المبيعات في ٤/١٥ :
		من مذكورين :
١٣٢٠٠		حـ/النقدية
١٣٥٥٠		حـ/العملاء
	٢٦٧٥٠	الى حـ/المبيعات
		اثبات مبيعات اليوم طبقاً للفواتير.

		اثبات المردودات في ٤/١٧ :
٢٣٤٠		من حـ/مردودات المبيعات
		الى مذكورين :
	١٢١٥	حـ/النقدية
	١١٢٥	حـ/العملاء
		اثبات مردودات المبيعات عن اليوم .

		اثبات مسموحات المبيعات في ٤/١٨ :
٤٦٠		من حـ/مسموحات المبيعات
	٤٦٠	الى حـ/العملاء
		تخفيض سعر البضاعة للعميل . . . نظراً . . .
		مذكرة الاضافة الصادرة منا رقم . . . بتاريخ . . .

ويكون قيد مردودات المبيعات ومسموحاتها في العادة مستنداً الى ما يطلق عليه مذكرات الخصم والاضافة. فالعميل الذي يشتري بضاعة على الحساب (أو بالأجل) ثم يقوم بردها للشركة البائعة أو جزء منها يرفق معها مذكرة خصم على حساب الشركة لديه تفيد الشركة أن حسابها «الدائن» لدى العميل قد جعل مديناً بقيمة البضاعة المرتدة بتاريخ كذا. وتقوم الشركة البائعة بالرد على العميل بإرسال مذكرة اضافة تفيد العميل أن قيمة البضاعة المرتدة قد أضيف الى حسابه، أي جعل حساب العميل دائناً بها. وكذلك الأمر فيما يتعلق بمسموحات المبيعات.

هذا، ويرى المحاسبون أن مسببات رد البضاعة المباعة قد لا تختلف عن الأسباب التي تؤدي الى منح تخفيضات في سعرها. وعلى هذا الأساس لا يفرق

الكثير منهم بين مردودات المبيعات ومسموحات المبيعات كل في حساب مستقل، وإنما يفضلون معالجة المسموحات والمردودات في حساب واحد يطلق عليه حساب مردودات ومسموحات المبيعات. ويستوي عندنا البديلان.

٢ ـ ب ـ الخصم التجاري، والخصم النقدي:

تقوم المشروعات التجارية والصناعية، وخاصة منها ما يزاول تجارة الجملة باصدار قوائم أسعار لبضائعها على أساس سنوي، وغالباً ما تمثل هذه القوائم أسعار التجزئة. ويمنح كبار عملاء هذه المشروعات خصماً على هذه الأسعار يصل الى نسب كبيرة قد تصل الى ٣٠٪ منها، وخاصة إذا كان هؤلاء العملاء يقومون بشراء هذه البضائع للاتجار فيها. كما قد تؤدي التقلبات التي تحدث في الطلب والعرض في السوق في كثير من الأحيان الى عدم واقعية الأسعار المنشورة في قوائم الأسعار مما يضطر المشروع الى ضرورة تغييرها. وبدلاً من إصدار قوائم أسعار جديدة غالباً ما يقوم المشروع باصدار جداول يطلق عليها جداول الخصم التجاري من الأسعار الموضحة في قوائم الأسعار المصدرة. وقد يكون الخصم التجاري في صورة نسبة واحدة تطبق في جميع الحالات أو يكون في صورة سلسلة من النسب التي يجري تطبيقها على السعر الوارد في قوائم الأسعار على التوالي وتطبق هذه الحالة الأخيرة على وجه الخصوص إذا تم إجراء عدة تخفيضات متتالية في السعر المنشور على مدار الفترة المحاسبية.

ولنفترض على سبيل المثال أن سعر بيع الوحدة من سلعة معينة كما ورد في قوائم الأسعار هو ١٠ جنيه للمستهلك وأن الشركة تمنح كبار عملاءها خصماً تجارياً على هذا السعر قدره ٢٠٪، وقد قام أحد هؤلاء العملاء بشراء ١٠٠٠ وحدة من الشركة، وعلى هذا الأساس يكون حساب الخصم التجاري كالآتي:

جنيه	جنيه	
	١٠٠٠٠	السعر طبقاً لقائمة الأسعار (١٠ × ١٠٠٠)
	٢٠٠٠	ـ خصم تجاري بواقع ٢٠٪
٨٠٠٠		سعر البيع (للألف وحدة)

أما إذا كان الخصم التجاري الممنوح لهذا العميل يتكون من سلسلة من النسب تطبق على التوالي، كأن يكون الخصم مثلاً ٢٠٪، ١٠٪، ٥٪، فإن حساب سعر البيع في هذه الحالة يكون كالآتي:

		١٠٠٠٠	السعر طبقاً لقائمة الأسعار
		٢٠٠٠	ـ الخصم الأول بواقع ٢٠٪
	٨٠٠٠		
	٨٠٠		ـ الخصم الثاني بواقع ١٠٪
٧٢٠٠			
٣٦٠			ـ الخصم الثالث بواقع ٥٪
٦٨٤٠			سعر البيع (للألف وحدة)

ويكون مجموع الخصم التجاري في الحالة الأخيرة ٣١٦٠ جنيه. ويظهر الخصم التجاري في العادة في الفاتورة الموجهة من البائع للمشتري ولا يثبت في دفاتر البائع ولا في دفاتر المشتري، وإنما تسجل المبيعات في دفاتر البائع بصافي سعر البيع بعد استبعاد الخصم التجاري، كما تسجل المشتريات في دفاتر المشتري (كما سيرد فيما بعد) بصافي سعر الشراء بعد استبعاد الخصم التجاري. وبالتالي فلا يزيد الخصم التجاري عن كونه اجراءا لتحديد سعر البيع الفعلي لا أكثر ولا أقل.

ويعد خصم الكمية في كثير من الأحيان من نفس طبيعة الخصم التجاري. وخصم الكمية هو عبارة عن تنزيل من أسعار قوائم البيع لتشجيع المشتري على شراء كميات كبيرة. وإذا منح خصم الكمية للعميل عند تمام عملية البيع ولم يكن مشروطاً بشرط سابق أو لاحق، فإنه يعامل معاملة الخصم التجاري. بمعنى أنه يستنزل من أسعار قوائم البيع على الفاتورة دون قيده دفترياً. أما إذا كان خصم الكمية متوقف على تحقق شرط معين لا يمكن التأكد من تحققه مقدماً، ففي هذه الحالة يتم إثباته في الدفاتر.

ولنفرض مثلاً أن أحد العملاء طلب شراء ٥٠٠ وحدة من سلعة معينة من شركة النصر للتجارة حيث سعر الوحدة طبقاً لقوائم أسعار الشركة ١٢ جنيه. ولنفرض أن الشركة قد عرضت على العميل منحه خصماً في السعر يعادل ٣٠٪ إذا

قام بشراء ١٠٠٠ وحدة بدلاً من ٥٠٠ وحدة. فقبل العميل مباشرة واشترى ١٠٠٠ وحدة. ففي هذه الحالة يعالج خصم الكمية معالجة الخصم التجاري كالآتي:

جنيه	جنيه	
	١٢٠٠٠	السعر طبقاً لقائمة الأسعار (١٠٠٠ × ١٢)
	٣٦٠٠	ـ خصم كمية ٣٠٪
٩٤٠٠	ــــــ	سعر البيع الفعلي

وفي هذه الحالة يجب أن لا يظهر خصم الكمية في دفاتر البائع أو المشتري لأنه يعد في واقع الأمر بمثابة خصم تجاري.

ولنفرض في مثالنا السابق أن الشركة قد عرضت على العميل العرض البديل التالي: يمنح العميل خصم ١٠٪ اذا بلغت مشترياته خلال العام ١٠٠٠ وحدة، ثم ٥٪ اذا بلغت مشترياته ١٥٠٠ وحدة أو زادت عن ذلك. ففي هذه الحالة يتوقف منح خصم الكمية للعميل على قيامه بشراء الكميات المحددة. فإذا قام بشراء ٩٥٠ وحدة مثلاً خلال العام فإنه يحاسب على أسعار القائمة ١٢ جنيه دون خصم كمية، أما إذا بلغت مشترياته ١٠٠٠ وحدة فإنه حينئذ يستحق خصم الكمية بنسبة ١٠٪ بأثر رجعي. ويسري هذا السعر المخفض حتى تصل مشترياته الى ١٥٠٠ وحدة حيث يمنح خصم كمية حينئذ بنسبة ٥٪ اضافية بأثر رجعي وهكذا. وفي مثل هذه الحالة الأخيرة لا مفر من إظهار خصم الكمية في الدفاتر عندما يتحقق الشرط المؤدي لاكتساب العميل له. ولنفرض في هذا المثال أن العميل:

١ ـ لم تصل مشترياته من الشركة الى ١٠٠٠ وحدة خلال العام.

٢ ـ بلغت مشترياته من الشركة ١٢٠٠ وحدة خلال العام.

٣ ـ بلغت مشترياته من الشركة ١٦٠٠ وحدة خلال العام.

ففي الحالة الأولى لن يستحق للعميل خصماً للكمية، وتسجل المبيعات في

دفاتر الشركة (والمشتريات في دفاتر العميل) بسعر القائمة على أساس ١٢ جنيه للوحدة.

وفي الحالة الثانية تسجل المبيعات في دفاتر الشركة (والمشتريات في دفاتر العميل) على أساس سعر القائمة ١٢ جنيه حتى تصل الكمية الى ١٠٠٠ وحدة، ثم يمنح العميل خصم كمية بمعدل ١٠٪ على الـ ١٠٠٠ وحدة حينئذ، ثم يستمر منح الخصم على الـ ٢٠٠ وحدة الاضافية. وتكون قيود الاثبات الدفتري في دفاتر شركة النصر للتجارة كالآتي:

إثبات المبيعات بسعر البيع المحدد في القائمة (١٠٠٠ وحدة الأولى × ١٢ جنيه):

١٢٠٠٠		من حـ/ العملاء
	١٢٠٠٠	الى حـ/ المبيعات

اثبات خصم الكمية عند بلوغ المبيعات للعميل ١٠٠٠ وحدة:

١٢٠٠		من حـ/ خصم الكمية
	١٢٠٠	الى حـ/ العملاء (العميل فلان)
		إثبات خصم الكمية بواقع ١٠٪ من سعر القائمة على ١٠٠٠ وحدة طبقاً للاتفاق مع العميل.

اثبات مبيعات ٢٠٠ وحدة وخصم الكمية:

		من مذكورين:
٢١٦٠		حـ/ العملاء
٢٤٠		حـ/ خصم الكمية
	٢٤٠٠	الى حـ/ المبيعات
		إثبات المبيعات مع خصم الكمية الممنوح للعميل طبقاً للاتفاق.

ويلاحظ في هذه الحالة أنه ما لم يتحقق الشرط الموجب لمنح خصم الكمية ما كان ليظهر بدفاتر الشركة.

أما الحالة الثالثة فإنها استمرار للحالة الثانية ومتوقفة عليها وتكون القيود الدفترية كالآتي:

تسجيل مبيعات ٣٠٠ وحدة المكملة للـ ١٥٠٠ وحدة المتفق عليها:

		من مذكورين
٣٢٤٠		حـ/العملاء
٣٦٠		حـ/خصم الكمية
	٣٦٠٠	الى حـ/المبيعات

اثبات خصم الكمية الاضافي بمعدل ٥٪ من صافي ثمن بيع ١٥٠٠ وحدة بعد استبعاد الخصم الأول:

٨١٠		من حـ/خصم الكمية
	٨١٠	الى حـ/العملاء (العميل فلان)

خصم كمية اضافي بمعدل ٥٪ لبلوغ مشتريات العميل ١٥٠٠ وحدة طبقا للاتفاق ($١٦٢٠٠ \times \frac{٥}{١٠٠}$).

اثبات مبيعات ١٠٠ وحدة فيما زاد عن ١٥٠٠ وحدة:

		من مذكورين:
١٠٢٦		حـ/العملاء
١٧٤		حـ/خصم الكمية
	١٢٠٠	الى حـ/المبيعات

مبيعات ١٠٠ وحدة بسعر ١٢ جم وخصم كمية بمعدل ١٠٪ ثم ٥٪.

ويجب أن يراعي في مثل هذه الأحوال أن شروط منح خصم الكمية هي التي تحدد طريقة حسابه، فكان من الممكن مثلاً في مثالنا السابق أن تكون الشروط: ٥٠٠ وحدة الأولى بسعر القائمة: ٥٠٠ وحدة التالية بخصم ١٠٪، ٥٠٠ وحدة

التالية بخصم ١٥٪ وهكذا. ففي هذه الحالة لا يوجد خصم كمية على الـ ٥٠٠ وحدة الأولى، كما أن الخصم على الـ ٥٠٠ وحدة الثانية والثالثة يمكن اعتباره خصم تجاري لأن شرط اكتساب العميل له ليس له أثر رجعي.

كما يقوم البائع في كثير من الأحيان بمنح العميل (المشتري) خصماً نقدياً لتشجيعه على سداد قيمة مشترياته بسرعة. ويطلق على هذا الخصم الخصم النقدي أو خصم تعجيل الدفع. ويتوقف وجود الخصم النقدي على السياسة الائتمانية للمشروع قبل عملائه. فإذا كانت كل مبيعات المشروع تتم نقداً، فليس هناك في مثل هذه الحالة خصماً نقدياً. وإنما يلزم لوجود الخصم النقدي أن يمارس المشروع سياسة البيع الآجل لعملائه، بما قد يؤدي به الى منح العملاء الذين يقومون بسداد حساباتهم بسرعة خصماً على مشترياتهم يطلق عليه الخصم النقدي تشجيعاً لهم على ذلك.

وتوضح شروط منح الائتمان للعملاء الفترة المتاحة لهم للسداد وكذلك نسبة الخصم النقدي والفترة التي يمكن اكتساب العميل له فيها إذا تم السداد في خلالها. وغالباً ما تظهر هذه الشروط على الفاتورة التي يصدرها البائع للمشتري بقيمة البضاعة المباعة. فيذكر مثلاً أن السداد يجب أن يكون في خلال ٣٠ يوم، وإذا قام العميل بعملية السداد خلال ١٠ أيام يمنح خصم نقدي قدره ٢٪. ويمكن اختصار ذلك في صورة مصطلحات تجارية متعارف عليها كالآتي (٢٪١٠ أيام، صافي ٣٠ يوم) بمعنى أن العميل يمنح خصم نقدي ٢٪ إذا قام بالسداد خلال ١٠ أيام، وإلا يلتزم بسداد القيمة بالكامل دون خصم في خلال فترة لا تتجاوز ٣٠ يوماً.

ولما كان منح الخصم النقدي مشروطاً بتحقق عملية السداد في خلال فترة محددة، وهو أمر غير مؤكد، فإن المبيعات يتم تسجيلها بسعر البيع الكامل قبل استبعاد الخصم النقدي. وعندما تتحقق الواقعة المؤدية لاكتساب العميل للخصم بقيامه بالسداد في الفترة المحددة، فإنه يلزم إثبات الخصم النقدي دفترياً. ولنفترض أن شركة حسونة باعت لحسن بضاعة بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه على الحساب

بالشروط التالية: ٥٪ ١٠ أيام، صافي ٣٠ يوم. فيتم إثبات عملية البيع في دفاتر شركة حسونة كالآتي:

١٠٠٠٠		من حـ/ العملاء (حسن)
	١٠٠٠٠	الى حـ/ المبيعات
		مبيعات آجلة لحسن فاتورتنا رقم... بتاريخ.

وإذا لم يقم العميل بالسداد خلال عشرة أيام فإنه يلتزم بسداد القيمة بالكامل في مدة شهر من تاريخ البيع. أما إذا قام العميل بالسداد خلال العشرة أيام المكسبة للخصم فإن حساب الخصم وإثباته يكون كالآتي:

الخصم النقدي = ١٠٠٠٠ × $\frac{٥}{١٠٠}$ = ٥٠٠ جنيه.

صافي القيمة التي يسددها العميل ٩٥٠٠ جنيه

اجمالي قيمة الفاتورة ١٠٠٠٠ جنيه

ويكون إثبات التحصيل من العميل وإثبات الخصم النقدي كالآتي:

		من مذكورين
٩٥٠٠		حـ/ النقدية
٥٠٠		حـ/ الخصم النقدي المسموح به
	١٠٠٠٠	الى حـ/ العملاء (العميل حسن)
		سداد العميل لحسابه خلال فترة استحقاق الخصم النقدي بواقع ٥٪.

ويلاحظ أن الخصم النقدي يسري على مبيعات سابقة لتاريخ اكتسابه، ومن ثم يصبح واجب التسجيل في الدفاتر.

٢ ـ جـ ـ ملخص اجراءات تسجيل المبيعات والحسابات الخاصة بها :

يتضح لنا مما تقدم أن الحسابات التي تحدد مقدار الايـرادات المحققة فعـلاً عن عـمليات البيع تتلخص في الآتي :

١ ـ حساب المبيعات : ويجعل دائنا بقيمـة المبيعات النقـدية والآجلة طبقـاً للفواتير بعد استبعاد الخصم التجاري إن وجد ، وحساب المبيعات حسـاب دائن بطبيعته .

٢ ـ حساب مردودات المبيعات : ويجعل مدينا بقيمة ما يقوم العملاء برده من بضائع طبقاً للأسعار التي قامـوا بشرائهـا بها ، وسـواء كانت هـذه المردودات من مبيعات نقدية أو آجلة . وحساب مردودات المبيعات حساب مدين بطبيعته .

٣ ـ حساب مسموحات المبيعات : ويجعل مدينا بقيمة تخفيضات السعر التي تمنحها الشركة البائعة لعملائها نتيجة عدم مطابقة البضائع المباعة للمواصفات التي يطلبها العميل أو نتيجة التلفيات البسيطة التي تحدث بها نتيجـة عمليات الشحن والنقل . وحساب مسموحات المبيعات حساب مـدين بطبيعتـه . هذا ويمكن جمـع حساب المردودات والمسموحات في حساب واحد كما سبق أن ذكرنا .

٤ ـ خصم الكمية إذا كان هناك مبرر لاثباته : ويجعل مدينـا بقيمة الخصم الممنوح للعملاء طبقـاً للنسب المتفق عليها معهم إذا تحقق الشـرط الذي يكسب العملاء له وكان يسري على المبيعات لهم بأثر رجعي . وهـو أيضاً من الحسـابات المدينة بطبيعتها .

٥ ـ الخصم النقدي أو خصم تعجيل الدفع : ويجعـل مدينـا بقيمة الخصم الممنوح للعملاء طبقاً للنسب التي تقررها الشركة البائعة إذا تحقق شرط اكتساب العملاء له . وهو أيضاً من الحسابات المدينة بطبيعتها .

وعلى هذا الأساس يمكن القول أن صافي المبيعات تتمثل في إجمالي المبيعات (دائن) مخصوما منها المسموحـات والمردودات والخصم (وهي حسـابات مـدينة) . ونقدم فيما يلي مثالاً مبسطاً لزيادة الموضوع ايضاحاً .

قامت شركة الأثاثات الحديثة بالعمليات الآتية خلال شهر يناير :

١ /١ ـ باعت بضاعة للعميل ممدوح بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه نقداً. وباعت بضاعة للعميل شعيب بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه بشروط ٣٪/١٠ أيام صافي ٣٠ يوم.

٣ /١ ـ قام ممدوح برد بعض الأثاث الذي بلغت قيمته ١٧٠٠ جنيه وتسلم القيمة نقداً، كما طلب شعيب من الشركة تخفيض سعر بعض القطع التي تسلمها بمبلغ ١٣٠٠ جنيه لوجود بعض اتلفيات بها، وقد منحته الشركة السماح المطلوب.

٥ /١ ـ باعت الشركة للعميل غسان بضاعة تبلغ قيمتها طبقاً لقوائم الأسعار ٢٠٠٠٠ جنيه بخصم تجاري ٢٠٪، ١٠٪، ٥٪ على التوالي على الحساب وشروط سداد ٢٪ ٧ أيام، صافي ١٥ يوم.

٧ /١ ـ قام العميل شعيب بسداد المستحق عليه.

١/١٠ ـ باعت الشركة بضاعة بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه نقداً، ١٣٥٠٠ جنيه على الحساب.

١/١٤ ـ قام العميل غسان بسداد المستحق عليه وتم رد بضاعة من مبيعات يوم ١/١٠ النقدية قيمتها ٣٠٠٠ جنيه، ومن المبيعات الآجلة لنفس اليوم بمبلغ ٥٠٠ جنيه.

ويكون إثبات هذه العمليات دفترياً كالآتي:

١ / ١ ـ تسجيل المبيعات باجمالي القيمة:

		من مذكورين
٥٠٠٠		حـ/النقدية
١٥٠٠٠		حـ/العملاء (شعيب)
	٢٠٠٠٠	الى حـ/المبيعات
		اثبات المبيعات النقدية والآجلة لليوم بشروط ٣٪/١٠ أيام صافي ٣٠ يوم.

٣/١ : إثبات المرتجعات (المردودات) النقدية والمسموحات :

		من مذكورين :	
١٧٠٠		حـ/مردودات المبيعات	أو من حـ/مردودات
١٣٠٠		حـ/مسموحات المبيعات	ومسموحات المبيعات
		الى مذكورين :	
	١٧٠٠	حـ/النقدية	
	١٣٠٠	حـ/العملاء (شعيب)	
		مردودات نقدية ومسموحات للعميل شعيب	

٥/١ : حساب الخصم التجاري وإثبات المبيعات لغسان :

			٢٠٠٠٠	سعر البيع طبقاً للقائمة
			٤٠٠٠	ـ خصم تجاري أول بنسبة ٢٠٪
		١٦٠٠٠	ـــــــ	
		١٦٠٠		ـ خصم تجاري ثاني بنسبة ١٠٪
	١٤٤٠٠	ـــــــ		
	٦٢٠			ـ خصم تجاري ثالث بنسبة ٥٪
١٣٧٨٠	ـــــــ			سعر البيع الفعلي.

ويكون قيد المبيعات كالآتي :

١٣٧٨٠		من حـ/العملاء (غسان)
	١٣٧٨٠	الى حـ/المبيعات
		مبيعات على الحساب لغسان بشروط ٢٪ ٧ أيام، صافي ١٥ يوم.

٧/١ : حساب الخصم النقدي للعميل شعيب وسداد حسابه :

المبيعات للعميل ١٥٠٠٠ جنيه

يخصم المسموحات ١٣٠٠ جنيه

المبلغ المستحق عليه الخصم النقدي ـــــ .. ١٣٧ جنيه

الخصم النقدي بمعدل ٣٪ = ١٣٧٠٠ × $\frac{٣}{١٠٠}$ = ٤١١ جنيه

ويكون القيد كالآتي :

		من مذكورين :
١٣٢٨٩		حـ/النقدية
٤١١		حـ/الخصم النقدي المسموح به
	١٣٧٠٠	الى حـ/العملاء (العميل شعيب)
		إثبات سداد العميل لحسابه خلال فترة السماح ومنحه خصم نقدي بمعدل ٣٪ طبقاً لشروط السداد.

١٠ / ١ : إثبات المبيعات :

		من مذكورين :
١٥٠٠٠		حـ/النقدية
١٣٥٠٠		حـ/العملاء
	٢٨٥٠٠	الى حـ/المبيعات

١٤ / ١ : قيام العميل (غسان) بسداد حسابه :

يقوم العميل بسداد الحساب بالكامل دون منحه خصماً نقدياً لأن تاريخ السداد يلي فترة استحقاق الخصم (٢٪ ٧ أيام، صافي ١٥ يوم من تاريخ ١/٥) :

١٣٧٨٠		من حـ/النقدية
	١٣٧٨٠	الى حـ/العملاء (غسان)
		سداد العميل غسان لرصيد حسابه

إثبات مردودات المبيعات :

٣٥٠٠		من حـ/مردودات المبيعات
		الى مذكورين :
	٥٠٠	حـ/العملاء
	٣٠٠٠	حـ/النقدية
		إثبات مردودات نقدية ٣٠٠٠ جنيه وآجلة ٥٠٠ جنيه.

وتظهر حسابات الأستاذ الخاصة بالمبيعات والمردودات والخصم كالآتي .

حـ/المبيعات

التاريخ	بيان	صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
١ /١	من مذكورين (نقدية وعملاء)			٢٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠
٥ /١	من/العملاء			١٣٧٨٠	٣٣٧٨٠
١٠/١	من مذكورين (نقدية وعملاء)			٢٨٥٠٠	٦٢٢٨٠

حـ/مردودات المبيعات

التاريخ	بيان	صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
٣ /١	الى حـ/النقدية		١٧٠٠		١٧٠٠
١٤/١	الى مذكورين (نقدية وعملاء)		٣٥٠٠		٥٢٠٠

حـ/مسموحات المبيعات

التاريخ	بيان	صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
٣ /١	الى حـ/العملاء		١٣٠٠		١٣٠٠

حـ/الخصم النقدي المسموح به

التاريخ	بيان	صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
٧ /١	الى حـ/العملاء		٤١١		٤١١

هذا ويقفل حساب المبيعات ـ كما سبق أن ذكرنا ـ في الحساب الختامي بجعل الأول مديناً والثاني دائناً في نهاية الفترة المحاسبية .

كما تقفل حسابات المردودات والمسموحات، والخصم النقدي (على المبيعات) في الحساب الختامي أيضاً كما لو كانت من حسابات المصروفات، أي يجعل الحساب الختامي مديناً بها وتجعل هي دائنة . هذا من حيث الاقفال . أما من

حيث اظهار هذه الحسابات في الحساب الختامي ، فإنه لمن المفيد أن يتمكن القارىء من التعرف على صافي المبيعات بسهولة من قراءة الحساب الختامي (كما سوف يتضح تفصيلاً فيما بعد) . وعلى هذا الأساس يمكن أن تظهر هذه الحسابات الأربعة في جانب الايرادات (الدائن) من الحساب الختامي بالصورة التالية (بفرض أن الفترة المحاسبية لشركة الأثاثات الحديثة تنتهي في ١٥/١ مثلاً)

شركة الأثاثات الحديثة

الحساب الختامي عن الفترة من ١/١ الى ١٥/١

الايرادات

٦٢٢٨٠		اجمالي المبيعات (من حـ/المبيعات)
		يخصم :
	٥٢٠٠	مردودات المبيعات (الى حـ/مردودات المبيعات)
	١٣٠٠	مسموحات المبيعات (الى حـ/مسموحات المبيعات)
	٤١١	الخصم النقدي المسموح به (الى حـ/الخصم النقدي)
٦٩١١		
٥٥٣٦٩		صافي المبيعات .

ويراعى أن الحساب المدين تعكس اشارته عندما يظهر في الجانب الدائن من الحساب الختامي أي يوضع باشارة سالبة (يخصم)، ولذلك نفس الأثر في حالة اظهاره في الجانب المدين من الحساب الختامي . فالمفروض مثلاً أن حساب مردودات المبيعات يظهر في الجانب المدين من الحساب الختامي، وكذلك حسابي المسموحات، والخصم النقدي (على المبيعات) . وذلك لأن قيد اقفالها في هذا الحساب يكون كالآتي :

٦٩١١		من حـ/الحساب الختامي
		الى مذكورين :
	٥٢٠٠	حـ/مردودات المبيعات
	١٣٠٠	حـ/مسموحات المبيعات
	٤١١	حـ/الخصم النقدي

وبرغم ذلك فإن ظهورها في الجانب الدائن باشارة سالبة (أي بخصمها من الجانب الدائن) يكون له نفس أثر اظهارها في الجانب المدين. فهي في كلتا الحالتين تؤدي إلى انقاص الأرباح (أو زيادة الخسائر) بنفس المقدار. ففي الجانب المدين هي زيادة في المصروفات، وهي في الجانب الدائن باشارة سالبة تنقص من الايرادات. إلا أن ظهورها في الجانب الدائن يمكن القارىء من التعرف مباشرة على كل من المبيعات الاجمالية والمبيعات الصافية ومكونات الفرق بينهما دون الحاجة إلى إجراء عمليات حسابية خارجية لبنود الحساب الختامي. أضف إلى ذلك أن المردودات والمسموحات ليست في الحقيقة من بنود المصروفات.

٣ ـ اجراءات تسجيل تكلفة البضاعة المباعة ـ طريقة المخزون المستمر:

تعرضنا فيما سبق لتكلفة البضاعة المباعة باعتبارها أحد عناصر المصروفات وكيفية تسويتها في حساب المخزون. ولم نتعرض لكيفية تحديد هذه التكلفة لهذا الغرض وإنما اقتصرت معالجتنا لها على اعتبار أنها محددة ومعطاة. والواقع أن تحديد تكلفة البضاعة المباعة يحتاج لبعض الاجراءات التي تختلف باختلاف طريقة المخزون التي تتبعها المنشأة، والتي يمكن لها اتباع إحدى طريقتين في هذا الشأن: الأولى يطلق عليها طريقة المخزون المستمر، والثانية يطلق عليها طريقة المخزون الدوري. وينصب الاختلاف بين الطريقتين على كيفية تسوية حساب المخزون في تكلفة البضاعة المباعة، فإذا كانت هذه التسوية تتم بصفة مستمرة كلما تمت عملية بيع خلال الفترة المحاسبية فإن الطريقة تكون هي طريقة المخزون المستمر. أما إذا لم تتم تسوية حساب المخزون في تكلفة البضاعة المباعة إلا في نهاية الفترة المحاسبية فإن الطريقة تكون هي طريقة المخزون الدوري. وتختلف اجراءات معالجة مشتريات البضاعة وتحديد تكلفة البضاعة المباعة في كل من الطريقتين. وسوف نتعرض في هذا البند لطريقة المخزون المستمر على أساس أنها الطريقة التي اتبعناها ضمناً في الأجزاء السابقة، ثم نتعرض للطريقة الأخرى في بند لاحق.

نعرف حتى الآن بالتأكيد أن المخزون من البضاعة هو من مكونات الأصول (المتداولة)، وعندما يتواجد لدى المنشأة بضاعة في بداية الفترة المحاسبية فإنها تمثل تكلفة المخزون منها في ذلك التاريخ، والذي أطلقنا عليه رصيد أول الفترة (أو أول

المدة). وعندما تقوم المنشأة بشراء بضاعة لأغـراض الاتجار فيهـا فقد كنـا نجعل حساب البضاعة مدينا بها مقابل جعل حساب النقدية أو الدائنين دائنا على حسب كون المشتريات تمت نقداً أو بـالأجل. وعنـدما تقـوم المنشأة ببيـع جزء من هـذه البضائع وتتحدد تكلفتها، كنا نجعل حساب تكلفة البضاعة المباعة مديناً وحساب البضاعة دائناً بهذه التكلفة. هذا يمثل في الواقع ملخص لطريقة المخزون المستمر باختصار يفتقر الى شيء ما من العمق المنطقي.

من هذه المراجعة المختصرة لما سبق دراسته نجد أن طريقة المخزون المستمر تقوم على حسابين:

١ ـ حساب مخزون البضائع (وهو من حسابات الأصول).

٢ ـ حساب تكلفة البضاعة المباعة، أو حـ/تكلفـة المبيعات (وهـو من حسابـات المصروفات).

والحساب الأول يقوم مقام حساب البضاعة الذي سبق التعرض له. ويزداد رصيد كل من الحسابين بجعله مديناً وينقص الرصيد بجعله دائناً، لأن كل منهما من الحسابات المدينة بطبيعتها.

وعندما تقوم المنشاة بشراء بضائع فإن حساب المخزون يجعل مدينـاً بتكلفة البضائع المشتراة. وتشمل التكلفـة في هذا الصـدد ثمن الشراء مضـافاً إليـه كل التكاليف اللازمة لتوصيل البضائـع المشتراة لمخـازن المنشأة المشتـرية. وفي بعض الأحيان قد ينطوي ثمن الشراء على تكلفة تسليم البضائع المشتراة لمحل المشتري. وفي هـذه الحالـة، إذا قامت شـركة الضحى التجـارية مثـلاً بشراء بضـاعة بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه منها ١٥٠٠٠ جنيه نقداً والباقي على الحساب، وكان السعر تسليم محل المشتري فإن القيد يكون كالآتي

٢٥٠٠٠		من حـ/مخزون البضائع
		الى مذكورين:
	١٥٠٠٠	حـ/النقدية
	١٠٠٠٠	حـ/الدائنون (أو الموردون)
		إثبات شراء بضاعة نقداً وعلى الحساب بما فيها تكلفة النقل والتسليم.

ولا يتم إجراء القيد السابق حتى يتم استلام البضاعة في مخازن المشتري (شركة الضحى التجارية في هذه الحالة) والفواتير الخاصة بها، وحتى يتحقق المشتري من مطابقة البضاعة للمواصفات المتفق عليها، ويتحقق من ورود الكميات الموضحة بالفواتير. ويتم مراجعة الفاتورة من حيث الأسعار والشروط، وتكاليف النقل، والتضريب والجمع للتأكد من صحتها. وعادة ما تعتبر هذه العمليات من مكونات نظام متكامل لأحكام الرقابة الداخلية على المشتريات بهدف الحفاظ على أصول المشروع من السرقة والاختلاس والضياع، لن نتعرض له في هذا المقام.

أما إذا لم ينطوي سعر الشراء على تكلفة النقل (والشحن والتأمين والتفريغ إن وجدت)، فإن عملية النقل قد توكل للبائع، أو قد يلتزم المشتري بترتيبها مع الغير، أو قد يقوم بها باستخدام وسائله الذاتية. فإذا وكلت عملية النقل للبائع فعادة ما تنطوي عليها الفاتورة الواردة منه كبند مستقل من بنودها. أما إذا قام المشتري بترتيبها مع الغير (شركات النقل المتخصصة مثلاً) ففي هذه الحالة نجد أن فاتورة البائع تنطوي على ثمن البضاعة دون تكاليف النقل التي ترد في فاتورة مستقلة من الغير الذي قام بعملية النقل. وإذا قام المشتري بنقل البضائع بوسائله الخاصة (سياراته الخاصة مثلاً)، فإن تكلفة النقل في هذه الحالة تصبح موضوع عمليات حسابية محاسبية لن نتعرض لها هنا. وفي كل الأحوال السابقة يتحمل حساب مخزون البضائع بكل التكاليف اللازمة لتوصيل البضائع المشتراة لمحل المشتري، وذلك بجعله مديناً بها. فإذا قامت شركة الضحى التجارية بشراء بضاعة على الحساب بمبلغ ١٧٠٠٠ جنيه تسليم محل البائع، ثم قامت إحدى شركات النقل بعملية نقل البضاعة المشتراة لمخازن شركة الضحى مقابل ٣٨٠ جنيه نقداً. فإن قيد إثبات هذه العملية يكون كالآتي:

١٧٣٨٠		من حـ/مخزون البضائع
		الى مذكورين:
	١٧٠٠٠	حـ/الدائنون (الموردون)

٣٨٠ حـ/النقدية
شراء بضاعة على الحساب وسداد تكاليف النقل نقداً.

ونخلص مما تقدم انه في ظل طريقة المخزون المستمر يجعل حساب مخزون البضائع مديناً عند تمام عمليات الشراء بكل من ثمن البضاعة المشتراة، وكذا كل التكاليف اللازمة لتوصيل البضاعة المشتراة من مقر البائع الى مخازن المشتري من تكاليف نقل وشحن وتأمين وتفريغ ولف وحزم وما شابه ذلك.

٣ ـ أ ـ المبيعات وتكلفة البضاعة المباعة في ظل طريقة المخزون المستمر:

يتم تسجيل المبيعات في ظل طريقة المخزون المستمر كالعادة بجعل حساب النقدية أو العملاء مديناً وجعل حساب المبيعات دائناً. إلا أن الأمر يتطلب بالاضافة الى ذلك إجراء تسجيل تكلفة البضاعة المباعة عند كل عملية بيع (أو لمبيعات اليوم أو فترة قصيرة نسبياً). ويتم ذلك بجعل حساب تكلفة البضاعة المباعة مديناً وحساب مخزون البضائع دائناً بتكلفة ما تم بيعه. وبذلك يظهر حساب المخزون تكلفة البضاعة التي لم يتم بيعها بعد في أي تاريخ معين. ويلاحظ أن المبيعات تسجل بسعر البيع بينما تكلفة البضاعة المباعة تسجل على أساس التكلفة الفعلية لها.

أضف إلى ما تقدم أن قيد مردودات المبيعات ـ كما سبق أن أوضحنا ـ يستدعي إجراء قيداً إضافياً لاستبعاد تكلفة البضاعة المرتدة من تكلفة البضاعة المباعة وتحميلها لحساب المخزون. ونخلص من ذلك أنه عندما يتم بيع البضاعة للعملاء تتحول تكلفتها من حسابات الأصول الى حسابات المصروفات، وعندما يرد العملاء بضاعة سبق بيعها لهم فإن تكلفتها تتحول من مصروف الى أصل كما كانت عليه قبل تمام عملية البيع.

ولنفترض مثلاً ـ لتوضيح ذلك ـ أن شركة سعدون للتجارة قد قامت بالعمليات التالية من بين العمليات المختلفة ليوم ٢١/١/٨٤:

١ ـ باعت بضاعة نقداً تكلفتها ٧٣٥٠ جنيه بمبلغ ١٠٧٥٠ جنيه.

٢ ـ باعت بضاعة على الحساب تكلفتها ١٢٢٥٠ جنيـه وسعر بيعهـا طبقاً لقوائم الأسعار ٢٥٠٠٠ جنيه بخصم تجاري ٢٠٪.

٣ ـ رد بعض العمـلاء بضاعـة من مبيعات الأيـام السابقـة تبلغ تكلفتهـا ٢٤٠٠ جنيـه وسعر بيعهـا ٣٦٠٠ جنيه، منهـا ٢٧٥٠ جنيـه نقـداً والبـاقي عـلى الحساب.

٤ ـ اشترت الشركة بضاعة بمبلغ ٢٣٢٠٠ جنيه تسليم محل البائـع وبلغت مصاريف النقل لمقر الشركة والتأمين على البضائع أثناء النقل ١٣٠٠ جنيـه. وقد سددت مصاريف النقل والتأمين نقداً أما ثمن البضاعة فيستحق السداد بعد ٣٠ يوم.

٥ ـ كان رصيد حساب مخزون البضائع في بداية اليوم ٤٢٣٨٠ جنيه، وبلغ رصيد تكلفة البضاعة المباعة حتى نهاية اليوم السابق ٣٧٧٢٥٠ جنيه.

ويتم إثبات العمليات من ١ إلى ٤ باجراء القيود الدفترية التالية:

العملية الأولى: بيع نقداً:

أ ـ ١٠٧٥٠		من حـ/النقدية
	١٠٧٥٠	الى حـ/المبيعات
		تسجيل المبيعات النقدية عن اليوم.
ب ـ ٧٣٥٠		من حـ/تكلفة البضاعة المباعة
	٧٣٥٠	الى حـ/مخزون البضائع
		تسجيل تكلفة البضاعة المباعة نقداً عن اليوم.

العملية الثانية: بيع على الحساب:

أ ـ سعر البيع بعد الخصم التجاري = $٢٥٠٠٠ \times \frac{٨٠}{١٠٠} = ٢٠٠٠٠$ جنيه

أ ـ ٢٠٠٠٠		من حـ/العملاء
	٢٠٠٠٠	الى حـ/المبيعات
		تسجيل المبيعات الآجلة عن اليوم

ب ـ ١٢٢٥٠		من حـ/تكلفة البضاعة المباعة
	١٢٢٥٠	الى حـ/مخزون البضائع
		إثبات تكلفة البضاعة المباعة على الحساب عن اليوم .

هذا وقد كان من الممكن إثبات العمليتين الأولى والثانية بقيدين كالآتي :

		من مذكورين :
١٠٧٥٠		حـ/النقدية
٢٠٠٠٠		حـ/العملاء
	٣٠٧٥٠	الى حـ/المبيعات

١٩٦٠٠		من حـ/تكلفة البضاعة المباعة
	١٩٦٠٠	الى حـ/مخزون البضائع .

العملية الثالثة : رد البضاعة :

أ ـ ٣٦٠٠		من حـ/مردودات المبيعات
		الى مذكورين :
	٢٧٥٠	حـ/النقدية
	٨٥٠	حـ/العملاء
		إثبات مردودات المبيعات عن اليوم

ب ـ ٢٤٠٠		من حـ/مخزون البضائع
	٢٤٠٠	الى حـ/تكلفة البضاعة المباعة
		إثبات تكلفة البضاعة المرتدة عن اليوم

العملية الرابعة: مشتريات البضاعة:

٢٤٥٠٠		من حـ/مخزون البضائع	
		الى مذكورين:	
	٢٣٢٠٠	حـ/الدائنون (أو الموردون)	
	١٣٠٠	حـ/النقدية	
		إثبات المشتريات الآجلة وسداد مصاريف النقل والتأمين نقداً.	

هذا وتظهر حسابات المخزون وتكلفة البضاعة المباعة كالآتي:

حـ/تكلفة البضاعة المباعة

		مدين	دائن	رصيد
١/٢٠	رصيد			٣٧٢٥٠
١/٢١	الى حـ/مخزون البضائع (مبيعات)	٧٣٥٠		٤٤٦٠٠
١/٢١	الى حـ/مخزون البضائع (مبيعات)	١٢٢٥٠		٥٦٨٥٠
١/٢١	من حـ/مخزون البضائع (مردودات)		٢٤٠٠	٥٤٤٥٠

حـ/مخزون البضائع

		مدين	دائن	رصيد
١/٢٠	رصيد			٤٢٣٨٠
١/٢٠	من حـ/تكلفة البضاعة المباعة		٧٣٥٠	٣٥٠٣٠
١/٢١	من حـ/تكلفة البضاعة المباعة		١٢٢٥٠	٢٢٧٨٠
١/٢١	الى حـ/تكلفة البضاعة المباعة (مردودات)	٢٤٠٠		٢٥١٨٠
١/٢١	الى مذكورين (دائنون ونقدية)	٢٤٥٠٠		٤٩٦٨٠

وبتفحص الحسابين نجد أن رصيد حساب المخزون يزيد بتكلفة مردودات المبيعات وبالمشتريات وينقص بتكلفة المبيعات. أما رصيد حساب تكلفة البضاعة

المباعة فيزيد بتكلفة المبيعات وينقص بتكلفة مردودات المبيعات. ويظهر الرصيد المدين لحساب مخزون البضائع في نهاية اليوم (٤٩٦٨٠ جنيه) تكلفة البضاعة التي يجب أن تكون موجودة لدى الشركة حينئذ. ويمثل ذلك السبب الرئيسي في تفضيل هذه الطريقة (طريقة المخزون المستمر) على طريقة المخزون الفتري حيث يمكن للادارة الوقوف على ما لديها فعلاً من بضائع (أو ما يجب أن يكون لديها) في أي وقت تشاء، ويعتبر هذا من مقومات الرقابة الفعالة التي تهدف للحفاظ على المخزون في المستوى الملائم لعمليات الشركة وللوقاية من الاختلاس والسرقة والضياع. ولذلك فعادة ما يتم التحقق من وجود المخزون (جرده) على فترات دورية متقاربة ويتم مطابقة تكلفة ما هو موجود فعلاً مع الرصيد الذي يظهر في حساب مخزون البضائع. وإذا تبين للادارة وجود اختلافات جوهرية فإنها تقوم باتخاذ الاجراءات التصحيحية في الوقت المناسب.

وعادة ما تستخدم طريقة المخزون المستمر في الأصناف قليلة العدد من حيث وحداتها أو غالية الثمن من حيث قيمتها، أو كلاهما. مثال ذلك السيارات (في تجارة السيارات) والساعات والمجوهرات، والملابس الجاهزة وما إلى ذلك. أما طريقة المخزون الدوري أو الفتري (التي سيرد شرحها حالاً) فتستخدم في الأصناف كثيرة العدد رخيصة الثمن (كالمسامير والصواميل مثلاً).

ويصاحب طريقة المخزون المستمر استخدام بطاقة معينة لكل صنف من أصناف البضائع، توضح كمية وتكلفة ما يتم شراؤه، وكمية وتكلفة ما يتم بيعه، وكمية وتكلفة الرصيد المتبقى عند إتمام كل من هذه العمليات. ويطلق على هذه البطاقة بطاقة الصنف للمخزون المستمر. وهي في أبسط صورها يمكن أن تتخذ الشكل التالي (البيانات الواردة فيها افتراضية).

بطاقة الصنف للمخزون المستمر

التاريخ	الوارد			الصادر			الرصيد		
١٩٨٤	كمية	تكلفة الوحدة	التكلفة	كمية	تكلفة الوحدة	التكلفة	كمية	تكلفة الوحدة	التكلفة
١/ ١							٢٠٠٠	١٢	٢٤٠٠٠
١/ ٧	٧٠٠٠	١٢	٨٤٠٠٠				٩٠٠٠	١٢	١٠٨٠٠٠
١/١٥				٦٥٠٠	١٢	٧٨٠٠٠	٢٥٠٠	١٢	٣٠٠٠٠

وتوضح خانة الوارد ما يرد لمخازن المنشأة من الصنف المعين ومتوسط تكلفة الوحدة وقيمة الوارد. وفيما يتعلق بمخزون البضاعة فالوارد يمكن أن يكون عن طريق الشراء أو رد العملاء للبضاعة السابق بيعها لهم. وتبين خانة الصادر الكمية التي تخرج من المخازن ومتوسط تكلفة الوحدة وقيمة الصادر. وفيما يتعلق بمخزون البضاعة فإن الصادر قد يكون للعملاء لتمام بيعه أو للموردين لرده إليهم لسبب أو لآخر. وتوضح خانة الرصيد الكمية الموجودة بعد كل عملية وارد أو صادر ومتوسط تكلفة الوحدة وقيمة الرصيد.

هذا ولأن حساب تكلفة البضاعة المباعة يعد من حسابات المصروفات، فإن رصيده في نهاية الفترة المحاسبية يصبح واجب الاقفال في الحساب الختامي. (يجعل الحساب الختامي مديناً وحساب تكلفة البضاعة المباعة دائناً). أما حساب مخزون البضائع فيظهر رصيده في نهاية الفترة المحاسبية في الميزانية العمومية كأصل من الأصول المتداولة.

٣ ـ ب ـ المبيعات وتكلفة البضاعة المباعة في الحساب الختامي:

عادة ما يتم عرض بيانات الحساب الختامي في المنشآت التجارية بطريقة تسمح للادارة بتقييم نتائج الوظائف المختلفة فيها وتمكن القارىء أيضاً من التعرف على نتائج الأنشطة المختلفة.

ولما كانت تكلفة المبيعات في مثل هذه المنشآت تمثل النسبة الكبرى من المصروفات، فإنه عادة ما يتم إجراء المقاصة بينها وبين صافي المبيعات لتحديد هامش الربح الذي تحققه المنشأة على عمليات شراء وبيع البضاعة، والذي يصبح متاحاً لتغطية باقي المصروفات والأرباح المستهدفة. ويطلق على هامش الربح الناتج من عملية المقاصة بين صافي المبيعات وتكلفتها اصطلاح «مجمل الربح» أو «الربح الاجمالي» أو «الهامش الاجمالي» وسوف نجري على استخدام الاصطلاح الأول (مجمل الربح). وتحقيقاً لهذا الغرض يمكن أن يظهر الحساب الختامي في صورة قائمة بدلاً من اتخاذه لشكل الحساب التقليدي السابق عرضه على الوجه المبين في المثال التالي.

فيما يلي بعض الأرصدة التي ظهرت في ميزان المراجعة (بعد التسويات) لشركة نفرتيتي التجارية في ٣٠/٦/٨٥:

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	
جنيه	جنيه	
١١٥٠٠	١٦٣٧٠٠	مبيعات ومردودات مبيعات
٧٢٠٠		خصم نقدي مسموح به
١٥٠٠		مسموحات مبيعات
٩٧٥٠٠		تكلفة البضاعة المباعة
٤٢٧٠٠		مخزون البضائع
٤٢٥٠		أجور ومرتبات عمال البيع والتوزيع
١٧٥٠		ايجار المعرض
٣٥٠		دعاية وإعلان
٦٥٠		مصاريف نقل مبيعات للعملاء
١٢٠٠٠		مصاريف ادارية

ويظهر الحساب الختامي في صورة قائمة على الوجه التالي:

شركة نفرتيتي التجارية

الحساب الختامي عن السنة المنتهية في ٣٠/٦/٨٥

اجمالي المبيعات		١٦٣٧٠٠	
يخصم			
مردودات مبيعات	١١٥٠٠		
خصم مسموح به	٧٢٠٠		
مسموحات مبيعات	١٥٠٠		
		٢٠٢٠٠	
صافي المبيعات			١٤٣٥٠٠
يخصم: تكلفة البضاعة المباعة			٩٧٥٠٠
مجمل الربح			٤٦٠٠٠
يخصم: المصاريف البيعية			
أجور ومرتبات عمال البيع	٤٢٥٠		
ايجار المعرض	١٧٥٠		
دعاية وإعلان	٣٥٠		
نقل مبيعات للعملاء	٦٥٠		
		٧٠٠٠	
مصاريف ادارية.		١٢٠٠٠	
			١٩٠٠٠
صافي الربح			٢٧٠٠٠

والواقع أنه قد جرت العادة في العرف المحاسبي (العربي والأوربي دون الامريكي) على تقسيم الحساب الختامي الى حسابين: الأول يختص بإظهار نتيجة عمليات الاتجار في البضاعة من بيع وشراء، ويظهر مجمل الربح ويطلق عليه حساب المتاجرة. والثاني يظهر نتيجة المقاصة بين فائض عمليات المتاجرة من أرباح (أو عجزها من خسائر)، مضافاً إليها الايرادات الناتجة عن الأنشطة الأخرى الفرعية بخلاف نشاط المتاجرة، مع باقي المصروفات الخاصة بالفترة المحاسبية ليحدد النتائج النهائية للنشاط من أرباح (أو خسائر) صافية. ويطلق على هذا

الحساب الأخير حساب الأرباح والخسائر، وسوف نتناول كل من هذين الحسابين بصورة أكثر تفصيلاً في نهاية هذا الفصل.

٤ ـ المبيعات وتكلفة المبيعات في ظل طريقة المخزون الدوري أو الفتري:

قد ترى الادارة أن عمليات التسجيل التفصيلية المصاحبة لاستخدام طريقة المخزون المستمر ليست ضرورية لكل أو بعض الأصناف التي تقوم المنشأة بالاتجار فيها. ففي كل مرة تتم فيها عملية بيع، يصبح من الضروري جعل حساب تكلفة المبيعات مديناً وحساب المخزون دائناً. ذلك بالاضافة الى ضرورة تسوية بطاقات الصنف لتظهر النقص في عدد الوحدات الموجودة لدى المنشأة وتكلفتها نتيجة عملية البيع. ولا شك في أن هذه الطريقة أكثر تكلفة من حيث العمليات الكتابية والسجلات المحاسبية التي تتطلبها عن طريقة المخزون الدوري. فما لم تبرر القيمة المرتفعة للأصناف التي تتجر فيها المنشأة اتباع هذه الطريقة لأغراض أحكام الرقابة على تحركات هذه الأصناف من وإلى المنشأة، فإن الادارة قد ترغب في اتباع طريقة المخزون الدوري (أو الفتري)، والتي تعتبر أقل تكلفة في اتباعها عن طريقة المخزون المستمر.

وفي ظل طريقة المخزون الدوري، يظل رصيد أول الفترة المحاسبية من مخزون البضائع في حساب مستقل لا يمس محاسبياً طوال الفترة المحاسبية. وعندما تقوم المنشأة بشراء بضائع، أي الحصول على أصول، فإنه بدلاً من جعل حساب المخزون مديناً بالتكلفة الكاملة للبضاعة المشتراة، فإنه يتم فتح حساب تسجل فيه مشتريات العام بصفة مستقلة عن مخزون أول الفترة على أساس ثمن الشراء ـ دون

مصاريف النقل والشحن والتأمين في العادة ـ يطلق عليه حساب «مشتريات البضائع». ولا تتحدد تكلفة البضاعة الموجودة في مخازن المنشأة وتحديد قيمتها، ومقارنتها بما كان موجوداً في بداية الفترة وما تم شراؤه خلالها إلا في نهاية الفترة. وتحسب تكلفة البضاعة المباعة في ظل هذه الطريقة كالآتي (الأرقام افتراضية):

جنيه	جنيه	
	٢٣٢٠٠	مخزون أول الفترة من البضائع (الرصيد الموجود في بداية الفترة المحاسبية).
	٥٧٣٠٠	+ مشتريات البضائع خلال الفترة
٨٠٥٠٠		البضاعة المتاحة خلال الفترة
٩١٠٠		- مخزون آخر الفترة من البضائع (في العادة يكون الرصيد الموجود طبقاً للجرد الفعلي.
٧١٤٠٠		تكلفة البضاعة المباعة خلال الفترة

وبتسجيل المشتريات خلال الفترة المحاسبية في حساب مستقل تستطيع الادارة معرفة مقدارها، وهو الأمر الذي كان لا يمكن تحديده بسهولة في ظل نظام المخزون المستمر.

وبالرغم من أن المشتريات يترتب عليها حصول المنشأة على أصول، إلا أنها (أي المشتريات) يتم إقفالها بالكامل في الحساب الختامي في نهاية الفترة بجعله مديناً وجعل حساب المشتريات دائناً، كذلك الأمر فيما يتعلق بمخزون أول الفترة.

ويتم إثبات مخزون نهاية الفترة بعد تحديد مقداره عن طريق جعل مخزون آخر الفترة مديناً والحساب الختامي دائناً. أي أن مخزون أول الفترة والمشتريات تتحول بالكامل الى مصروفات باقفالها في الحساب الختامي، ثم يخصم منها ما يتبقى في نهاية الفترة في مخازن المنشأة بتحويله من مصروفات الى أصول بجعل الحساب الختامي دائناً وحساب مخزون نهاية الفترة مديناً.

٤ ـ أ ـ اجراءات تسجيل المشتريات وما يتعلق بها من مصروفات في ظل طريقة المخزون الدوري:

نخلص مما تقدم انه عند شراء بضائع لأغراض الاتجار فيها في ظل طريقة المخزون الدوري يجعل حساب المشتريات مديناً بثمن البضاعة المشتراة ويؤدي الى زيادة الأصول بالقيمة. وإذا تم الشراء نقداً فإن الأصول تنقص بمقدار ما يجعل به حساب النقدية دائناً. أما إذا تم الشراء على الحساب فإن حسابات الالتزامات تزيد بمقدار الزيادة في الأصول الناتجة عن المشتريات الآجلة.

ولنفرض أن شركة المجرة للاتجار في الأدوات الالكترونية قامت في ١/٧ بالآتي:

- شراء بضاعة نقداً بمبلغ ٢٧٢٠٠ جنيه.
- شراء بضاعة على الحساب بمبلغ ٢٢٧٠٠ جنيه.

فيكون قيد المشتريات في ظل المخزون الدوري كالآتي:

٤٩٩٠٠		من حـ/مشتريات البضائع
		الى مذكورين:
	٢٧٢٠٠	حـ/النقدية
	٢٢٧٠٠	حـ/الدائنون (أو الموردون)
		إثبات المشتريات النقدية والآجلة عن يوم ١/٧

ويترتب على هذا القيد زيادة المشتريات (أصول) بمبلغ ٤٩٩٠٠ جنيه ونقص النقدية (أصول) بمبلغ ٢٧٢٠٠ جنيه، وزيادة الالتزامات (الدائنون) بمبلغ ٢٢٧٠٠ جنيه. ويلاحظ أن حساب المشتريات في ظل هذه الطريقة قد حل محل حساب مخزون البضائع في ظل طريقة المخزون المستمر.

هذا وقد يتضمن سعر الشراء تكلفة نقل للبضاعة المشتراة لمخازن المشترى، وعلى هذا الأساس يجعل حساب المشتريات مديناً بالتكلفة الكاملة للمشتريات تسليم محل المشترى. أما إذا كان سعر الشراء لا يتضمن تكاليف النقل وما قد يصاحبها من تأمين ولف وحزم وشحن وتفريغ وما إلى ذلك، فإن هذه التكاليف الاضافية على سعر الشراء، والتي كان حساب مخزون البضائع يجعل بها مديناً في ظل طريقة المخزون المستمر، تعالج في حساب مستقل في ظل طريقة المخزون الدوري، يطلق عليه حساب النقل للداخل. ويمثل رصيد حساب النقل للداخل جزءاً من تكلفة البضاعة المشتراة، ومن ثم يمكن اعتباره من الأصول حتى يتم بيع البضاعة فيتحول هو والمشتريات معاً الى مصروفات. ويجب عدم الخلط بين حساب النقل للداخل وحساب «مصروفات النقل للخارج» الذي يجعل مديناً بمصاريف نقل البضاعة المباعة للعملاء. فالنقل للداخل يمثل جزءاً من تكلفة

البضاعة المشتراة بالرغم من تسجيلها في حساب مستقل، أما مصروفات النقل للخارج فيعد من مكونات مصروفات البيع والتوزيع. والتكلفة تتعلق بالحصول على أصل أما المصروف فيترتب عن عمليات الحصول على ايرادات.

ولنفرض مثلاً أن تكلفة نقل البضائع التي قامت شركة المجرة بشرائها في ١/٧ لمخازنها قد بلغت ٤٢٨ جنيه كما ورد في فاتورة شركة النقل التي لم تسدد بعد، فإن القيد في هذه الحالة يكون كالآتي:

٤٢٨		من حـ/النقل للداخل
	٤٢٨	الى حـ/الدائنون (أو الموردون)
		اثبات تكلفة نقل مشتريات اليوم المستحقة لشركة النقل

وفي ظل طريقة المخزون الدوري يظهر في ميزان المراجعة الذي يتم اعداده في نهاية الفترة المحاسبية الأرصدة المدينة لحسابات مخزون أول الفترة كما كان عليه حينئذ، ومشتريات البضائع المتراكمة خلال العام، والنقل للداخل على البضائع المشتراة خلال العام. ولا يظهر مخزون نهاية الفترة في ميزان المراجعة إلا بعد إجراء التسويات وتحديد تكلفة البضاعة المباعة. أما في طريقة المخزون المستمر فإن رصيد المخزون الذي يظهر في ميزان المراجعة في نهاية الفترة (قبل التسويات) يمثل الموجود فعلاً في المخزون في نهاية الفترة، ولا يوجد حساب للمشتريات، ويظهر أيضاً رصيد حساب تكلفة البضاعة المباعة، ذلك لأن عمليات تسوية المخزون في حساب تكلفة البضاعة المباعة تتم بصفة مستمرة على مدار الفترة المحاسبية في ظل طريقة المخزون المستمر. أما في ظل طريقة المخزون الدوري فتؤجل التسويات الخاصة بتحديد تكلفة البضاعة المباعة وحصر مخزون آخر الفترة حتى نهاية الفترة المحاسبية.

٤ ـ ب ـ تسجيل المبيعات خلال الفترة وتحديد تكلفة المبيعات في نهاية الفترة في ظل طريقة المخزون الدوري:

يتم تسجيل المبيعات بسعر البيع الفعلي في ظل طريقة المخزون الدوري بنفس الطريقة التي عرضناها في ظل طريقة المخزون المستمر. أي أنه عند تمام

عملية البيع يجعل حساب النقدية مديناً بالمبيعات النقدية وحساب العملاء مديناً بالمبيعات الآجلة مقابل جعل حساب مبيعات البضائع (أو المبيعات) دائناً. ولا يلزم إجراء قيد لتسجيل تكلفة البضاعة المباعة في ظل طريقة المخزون الدوري كما كان عليه الوضع في ظل طريقة المخزون المستمر. وإنما تتحدد تكلفة مبيعات الفترة عند إجراء التسويات في نهاية الفترة المحاسبية.

ولنفرض مثلاً أن مخزون البضاعة في ٨٤/١/١ لاحدى الشركات بلغ ١٢٧٠٠ جنيه، كما بلغت مشتريات العام كما يظهرها رصيد حساب مشتريات البضائع في ٨٤/١٢/٣١ مبلغ ١٤٣٢٠٠ جنيه، كما ظهر رصيد حساب النقل للداخل في ١٢/٣١ مبلغ ٨٦٠٠ جنيه. وعند الجرد الفعلي للبضائع الموجودة في نهاية العام (١٢/٣١) وجد أن تكلفتها تبلغ ٢٢٥٠٠ جنيه بما فيها حصتها من تكلفة النقل للداخل، ففي ظل هذه الافتراضات يتم حساب تكلفة البضاعة المباعة خلال العام كالآتي:

جنيه	جنيه	
	١٢٧٠٠	بضاعة أول الفترة (رصيد ٨٤/١/١)
	١٤٣٢٠٠	+ مشتريات البضائع خلال العام
	٨٦٠٠	+ تكلفة النقل للداخل
١٦٤٥٠٠		تكلفة البضاعة المتاحة للبيع
٢٢٥٠٠		– مخزون آخر الفترة (رصيد موجود في ٨٤/١٢/٣١ فعلاً).
١٤٢٠٠٠		تكلفة البضاعة المباعة خلال العام.

وتظهر الأرصدة الثلاثة الأولى كأرصدة مدينة في ميزان المراجعة في ١٢/٣١ قبل إجراء التسويات في نهاية الفترة، أما مخزون آخر الفترة فيتحدد بالمعلومات الناتجة عن الجرد الفعلي. ويتم اقفال الحسابات الثلاثة الأولى في الحساب الختامي بالقيد الآتي:

١٦٤٥٠٠		من حـ/الحساب الختامي
		الى مذكورين:
	١٢٧٠٠	حـ/مخزون بضاعة أول الفترة

١٤٣٢٠٠ حـ/مشتريات البضائع
٨٦٠٠ حـ/النقل للداخل
اقفال الحسابات الموضحة في الحساب الختامي في ١٢/٣١.

ويترتب على هذا القيد تحول هذه الحسابات الى مصروفات، غير أن ما يجب تحويله الى مصروفات فعلاً يقل عن ذلك بمقدار تكلفة البضاعة الموجودة في نهاية الفترة والتي ما زالت من مكونات الأصول. ولذلك يتم إثبات بضاعة آخر الفترة باجراء قيد التسوية التالي:

٢٢٥٠٠ من حـ/مخزون بضاعة آخر الفترة
٢٢٥٠٠ الى حـ/الحساب الختامي
إثبات مخزون البضاعة الموجود في نهاية الفترة طبقاً للجرد الفعلي.

ويترتب على القيدين السابقين أن جعل الحساب الختامي مديناً بمبلغ ١٦٤٥٠٠ جنيه ثم جعل دائناً بمبلغ ٢٢٥٠٠ جنيه، ليكون صافي ما جعل به هذا الحساب مديناً هو ١٤٢٠٠٠ جنيه، التي تمثل تكلفة البضاعة المباعة خلال العام والتي تحولت من أصول ال مصروفات.

وإذا لم تتوفر الرغبة في إظهار هذه التفاصيل في الحساب الختامي، فإنه لمن الممكن توسيط حساب تكلفة البضاعة المباعة لأغراض إجراء هذه التسويات في نهاية الفترة، على أن يقفل رصيد هذا الحساب فقط في الحساب الختامي. وتكون القيود اللازمة لتحديد تكلفة البضاعة المباعة وإقفالها في الحساب الختامي في نهاية الفترة في هذه الحالة كالآتي:

١٦٤٥٠٠ من حـ/تكلفة البضاعة المباعة
الى مذكورين:
١٢٧٠٠ حـ/مخزون البضاعة أول الفترة
١٤٣٢٠٠ حـ/مشتريات البضائع
٨٦٠٠ حـ/النقل للداخل
اقفال الحسابات بعاليه في حساب تكلفة البضاعة المباعة.

٢٢٥٠٠٠ من حـ/مخزون بضاعة آخر الفترة
٢٢٥٠٠٠ الى حـ/تكلفة البضاعة المباعة
تسوية مخزون آخر الفترة في حساب تكلفة البضاعة المباعة.

وإلى هنا فإن كل الاختلاف يتحدد في إحلال حساب تكلفة البضاعة المباعة محل الحساب الختامي. وبترحيل القيدين السابقين لحساب تكلفة البضاعة المباعة يكون رصيده (١٤٢٠٠٠ جنيه) ممثلاً لتكلفة ما تم بيعه من بضاعة خلال العام. ثم يجري اقفال حساب تكلفة البضاعة المباعة في الحساب الختامي بالقيد الآتي:

١٤٢٠٠٠ من حـ/الحساب الختامي
١٤٢٠٠٠ الى حـ/تكلفة البضاعة المباعة
اقفال تكلفة البضاعة المباعة في الحساب الختامي.

وبالرغم من أن كل من الطريقتين السابقتين لهما نفس الأثر على الحساب الختامي، فإن الطريقة الثانية (توسيط حـ/تكلفة البضاعة المباعة) تفضل على الطريقة الأولى لأغراض اجراء التسويات على ورقة العمل.

٤ ـ جـ ـ مردودات ومسموحات المشتريات والخصم النقدي في ظل طريقة المخزون الدوري:

عرضنا حتى الآن كل من طريقتي المخزون المستمر والمخزون الدوري بطريقة مبسطة بالاقتصار على الاجراءات اللازمة لمعالجة مشتريات البضاعة وما يتعلق بها من تكاليف، وكيفية تحديد تكلفة البضاعة المباعة. وكما سبق القول عند بيع البضاعة انه يمكن أن يرد العميل جزءاً منها أو يجري عليها تخفيضات في السعر، أو يستفيد بخصم نقدي عند السداد المبكر لقيمة مشترياته من المنشأة، فإنه يمكن للمنشأة التي تقوم بشراء بضاعة لأغراض الاتجار فيها أن ترد جزءاً من هذه البضاعة للمورد لسبب أو لآخر، أو تطلب منه اجراء تخفيض في السعر، كما يمكن لها أن تستفيد من الخصم النقدي الذي يمنحه الموردون للمنشأة تشجيعاً لها على السداد المبكر لقيمة مشترياتها منهم. وسوف نعالج كل من مردودات

المشتريات ومسموحات المشتريات والخصم النقدي المكتسب (لن نتعرض للخصم التجاري باعتباره لا يسجل في دفاتر البائع ولا المشتري) في ظل طريقة المخزون الدوري في هذا البند الفرعي، على أن نتناول ذلك في ظل طريقة المخزون المستمر لاحقاً.

وعندما تقوم المنشأة بشراء بضاعة ثم تقوم بردها للمورد لسبب أو لآخر (عدم مطابقتها للمواصفات)، فإنها تعالج على أنها «**مردودات مشتريات**». أما إذا طلبت المنشأة المشترية من المورد اجراء تخفيض في سعر البضاعة المشتراة دون ردها، فإن هذا التخفيض ـ عندما يسمح به المورد ـ يعالج على أنه «**مسموحات مشتريات**». وكما كان عليه الأمر فيما يتعلق بمردودات ومسموحات المبيعات، فإنه يمكن جمع مردودات ومسموحات المشتريات في حساب واحد، أو يمكن معالجة كل منهما في حساب مستقل. وعلى النقيض من حسابي مردودات المبيعات ومسموحات المبيعات، فإن حسابي مردودات المشتريات ومسموحات المشتريات من الحسابات الدائنة بطبيعتها، ذلك لأنها تؤدي الى تخفيض تكلفة المشتريات المدينة بطبيعتها. ولتوضيح كيفية إثبات مردودات ومسموحات المشتريات في ظل طريقة المخزون الدوري نفترض المثال التالي: قامت شركة الضحى التجارية في يوم ١/٢٣ برد بضائع سبق شراؤها من الموردين بلغت تكلفتها ٩٧٥٠ جنيه ذلك لاختلاف الصنف، كما قامت الشركة في نفس اليوم بطلب تخفيض في سعر بعض الأصناف المشتراة من الموردين بمبلغ ٣٢٥٠ جنيه نظراً لحدوث تلفيات بسيطة فيها أثناء النقل، وقد منح الموردون الشركة السماح المطلوب. وتكون قيود اليومية اللازمة لاثبات ذلك كالآتي:

	١٣٠٠٠	من حـ/الموردون (أو الدائنون)	
		الى مذكورين:	
٩٧٥٠		حـ/مردودات المشتريات	أو حـ/مردودات ومسموحات
٣٢٥٠		حـ/مسموحات المشتريات	المشتريات
		إثبات رد البضاعة المشتراة للموردين والحصول على السماح المطلوب مقابل تلفيات النقل.	

وكما ذكرنا بصدد مردودات ومسموحات المبيعات، فإنه كان من الممكن جعل حساب مشتريات البضائع دائناً بقيمة المردودات والمسموحات الخاصة بالمشتريات، إلا أن إثبات المردودات والمسموحات في حسابات مستقلة قد يؤدي الى توفير معلومات مفيدة للادارة. ويظهر رصيدا حسابي مردودات المشتريات ومسموحات المشتريات في الجانب الدائن من ميزان المراجعة قبل التسويات في نهاية الفترة المحاسبية. ثم تسوي هذه الحسابات في حساب تكلفة البضاعة المباعة قبل إقفالها في الحساب الختامي (أو تقفل في الحساب الختامي مباشرة إذا لم يتم توسيط حساب تكلفة البضاعة المباعة).

وإذا كان التعامل مع الموردين يتم على الحساب، فعادة ما يقوم المورد بمنح المشتري خصماً نقدياً لتشجيعه على السداد المبكر، كما سبق أن رأينا في حالة الخصم النقدي على المبيعات، وتحدد شروط التعامل مع المورد نسبة الخصم والشرط المؤدي لاكتسابه، وشروط الائتمان بصفة عامة. فإذا قامت شركة الضحى التجارية بشراء بضائع من مورديها تبلغ تكلفتها ٣٠٠٠٠ جنيه على الحساب، وكانت الشروط: ٣٪ ١٠ أيام، صافي ٣٠ يوم، وذلك بتاريخ ٣/١ مثلاً، فإن قيد إثبات المشتريات في ٣/١ يكون كالآتي:

٣٠٠٠٠		من حـ/مشتريات البضائع
	٣٠٠٠٠	الى حـ/الموردون (أو الدائنون)
		إثبات مشتريات اليوم على الحساب.

وإذا قامت الشركة بسداد القيمة خلال العشرة أيام المقررة لاكتسابها الخصم النقدي الوارد في شروط الموردين، فإن القيد يكون كالآتي:

٣٠٠٠٠		من حـ/الموردون
		الى مذكورين:
	٢٩١٠٠	حـ/النقدية
	٩٠٠	حـ/الخصم النقدي المكتسب
		سداد الموردين خلال فترة الخصم النقدي المكتسب واكتساب الخصم بواقع ٣٪ من ٣٠٠٠٠ جنيه (٣٠٠٠٠ × $\frac{٣}{١٠٠}$ = ٩٠٠ جنيه)

وكما أن حساب الخصم النقدي المسموح به على المبيعات من الحسابات المدينة بطبيعتها، فإن الخصم النقدي المكتسب على المشتريات يعتبر من الحسابات الدائنة بطبيعتها. والواقع أن التكلفة الحقيقية للبضاعة المشتراة تنحصر في سعر الشراء النقدي لها مضافاً إليه تكلفة توصيل البضاعة من محل البائع إلى مقر المشتري. وعلى هذا الأساس فإن الخصم النقدي المكتسب يعني أن شراء البضاعة على الحساب يزيد من سعر تكلفتها وعند اكتساب الخصم يصبح من الواجب تخفيض تكلفة البضاعة المشتراة به. وبذلك فيقفل حساب الخصم النقدي المكتسب على المشتريات خلال الفترة المحاسبية في حساب تكلفة البضاعة المباعة في نهايتها لتحديد التكلفة النقدية الفعلية لها. ولذلك يرى بعض المحاسبون تسجيل المشتريات على أساس السعر الصافي بعد استبعاد الخصم النقدي حتى إذا لم تكن المنشأة المشترية تنوي السداد خلال الفترة المقررة لاكتساب الخصم. ولا شك في أن هذه الطريقة يترتب عليها إبراز الخصم النقدي الذي كان من الممكن اكتسابه لو قامت المنشأة بالسداد في الوقت الملائم. وتكون القيود اللازمة لاثبات العمليات السابقة في ظل هذه الطريقة كالآتي:

٢٩١٠٠		من حـ/ المشتريات
	٢٩١٠٠	الى حـ/ الموردون

اثبات المشتريات الآجلة بصافي القيمة بعد استبعاد الخصم النقدي المقرر خلال عشرة أيام من تاريخه (٣٠٠٠٠ × $\frac{٣}{١٠٠}$ = ٩٠٠ ج)

فإذا قامت الشركة بالسداد في الوقت المناسب لاكتساب الخصم يكون القيد كالآتي:

٢٩١٠٠		من حـ/ الموردون
	٢٩١٠٠	الى حـ/ النقدية

سداد الموردون في الفترة المقررة لاكتساب الخصم

أما اذا تأخرت الشركة في السداد عن الفترة المقررة لاكتساب الخصم، فإن المبلغ المستحق سداده للموردين في هذه الحالة يكون ٣٠٠٠٠ جنيه بالكامل. ويتم

إثبات السداد كالآتي:

٩٠٠		من حـ/الخصم النقدي المفقود على المشتريات الآجلة
	٩٠٠	الى حـ/الموردون
		اثبات استحقاق الموردين للخصم النقدي لعدم القيام بالسداد خلال الفترة المقررة لاكتسابنا الخصم.

٣٠٠٠٠		من حـ/الموردون
	٣٠٠٠٠	الى حـ/النقدية
		إثبات سداد الموردين

وفي هذه الطريقة يظهر حساب المشتريات تكلفتها الصافية بسعر الشراء النقدي. ولا تظهر الدفاتر حساب الخصم النقدي المكتسب، وإنما تظهر بدلاً منه حـ/الخصم النقدي المفقود على المشتريات الآجلة، وهو حساب مدين بطبيعته يظهر مقدار الأعباء التي تتحملها الشركة نتيجة سوء ادارة عملياتها المالية مع مورديها. هذا ونحن نفضل - في ظل طريقة المخزون الدوري - الجمع بين الطريقتين، أي إظهار الخصم النقدي المكتسب فعلاً نتيجة السداد في الموعد الملائم والخصم النقدي المفقود نتيجة التراخي في السداد، حتى يمكن إبراز ما للادارة المالية وما عليها من مؤشرات حسن الادارة ومن مؤشرات التقصير. وفي ظل هذه الطريقة يتم إثبات المشتريات كما في الطريقة الأولى بسعر الشراء الآجل، أي في مثالنا الجاري بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه. وإذا تم السداد في الموعد المقرر لاكتساب الخصم يكون القيد كما هو وارد بالطريقة الأولى حيث يجعل حساب الخصم النقدي المكتسب دائناً بقيمة الخصم والنقدية دائنة بقيمة الفرق بين الخصم وسعر الشراء الآجل، وحساب الموردين مديناً. أما إذا تراخت الشركة في السداد في الموعد المقرر فيكون القيد كالآتي عند السداد الفعلي:

	من مذكورين:
٣٠٠٠٠	حـ/الموردون
٩٠٠	حـ/الخصم النقدي المفقود على المشتريات الآجلة

	الى مذكورين :	
٣٠٠٠٠	حـ/ النقدية	
٩٠٠	حـ/ الخصم النقدي المكتسب	
	اثبات سداد الموردين بالكامل وإثبات الخصم النقدي المفقود نتيجة التأخر في السداد.	

ويعالج حساب الخصم النقدي المكتسب في حساب تكلفة البضاعة المباعة لتخفيض تكلفة المشتريات الآجلة لسعر الشراء النقدي، أما حساب الخصم النقدي المفقود فيعتبر من حسابات المصروفات التمويلية (الباهظة المعدل بالنسبة للزمن[١]) والذي يتم اقفاله في الحساب الختامي.

ولا يسري المنطق السابق على الخصم النقدي المسموح به على المبيعات. فعندما لا يقوم العميل بالسداد في الموعد الذي يستحق فيه حصوله على الخصم المقرر فإن الادارة المالية لا يكون لها شأن في ذلك، وإنما يكون العميل هو المتسبب.

ويترتب على فقدان العميل للخصم زيادة قيمة صافي المبيعات وهي من الايرادات بطبيعتها.

٤ ـ د ـ صافي تكلفة المشتريات في ظل طريقة المخزون الدوري وتحديد مجمل الربح :

قياساً على ما سبق أن ذكرناه بشأن تحديد صافي المبيعات (أنظر نهاية البند ٢ ـ حـ)، فإن صافي تكلفة المشتريات في ظل نظام الجرد الدوري يتحدد من واقع أرصدة خمسة حسابات رئيسية هي: مشتريات البضائع، النقل للداخل،

(١) إذا كانت شروط الشراء: ١٪ ١٠ أيام، صافي ٣٠ يوم ومبلغ المشتريات الآجل ١٠٠ جنيه، فإنه يمكن سداد ٩٩ جنيه بدلاً من ١٠٠ جنيه خلال عشرة أيام، إذا كانت السنة ٣٦٥ يوم، فإن هذا يعني معدل فائدة سنوية قدرها $\frac{١}{١٠٠} \times \frac{٣٦٥}{٣٠}$ = ٣٦٥٪ وهو معدل كبير جداً بالنسبة للمعدلات التي يمكن الاقتراض بها من الغير للسداد خلال فترة اكتساب الخصم.

مردودات المشتريات، مسموحات المشتريات، الخصم النقدي المكتسب. ويمكن حساب صافي تكلفة المشتريات في نهاية الفترة المحاسبية من واقع أرصدة هذه الحسابات كالآتي (الأرقام افتراضية):

جنيه	جنيه	
١٧٢٣٥٠		مشتريات البضائع
١١٦٥٠		نقل للداخل
١٨٤٠٠٠		مجموع
	١٣٢٧٠	**يخصم**: مردودات المشتريات
	٦٣٢٠	مسموحات المشتريات
	٢٤١٠	الخصم النقدي المكتسب
٢٢٠٠٠		
١٦٢٠٠٠		صافي تكلفة مشتريات البضائع.

ويراعي أن من بين هذه الحسابات الخمسة يوجد حسابين مدينين بطبيعتهما هما مشتريات البضائع والنقل للداخل، وتظهر أرصدتهما في الجانب المدين من ميزان المراجعة. أما باقي الحسابات فهي دائنة بطبيعتها، وتظهر أرصدتها في الجانب الدائن من ميزان المراجعة. وتقفل هذه الحسابات الخمسة في الحساب الختامي في نهاية الفترة إما بطريق مباشر حيث تظهر بتفاصيلها فيه، حيث الحسابات المدينة تقفل في الجانب المدين منه باشارة موجبة والحسابات الدائنة تقفل في الجانب المدين أيضاً ولكن باشارة سالبة (كما هو موضح بالنموذج الافتراضي بعاليه)، أو عن طريق توسيط حساب تكلفة البضاعة المباعة تبعاً للنمط السابق شرحه.

وإلى هنا يمكن أن نقوم بتوضيح كيفية قياس مجمل الربح في ظل طريقة المخزون الدوري عن طريق المثال التالي:

نفترض أن الأرصدة التالية ظهرت بين أرصدة ميزان المراجعة لشركة محلات الشواربي في نهاية العام :

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	
٢١٤٣٠	٣٥٢٧٥٠	مبيعات ومردودات مبيعات
٧٢١٠		مسموحات مبيعات
٩٢٠٠		خصم نقدي مسموح به
٦٥٠٠		مصاريف نقل للخارج (نقل مبيعات للعملاء)
٢٤١٣٠٠	١٢٢١٠	مشتريات ومسموحات مشتريات
	٨٥٩٠	مردودات مشتريات
	١٦٢٠٠	خصم نقدي مكتسب
٧٦٠٠		خصم نقدي مفقود على المشتريات الآجلة
١١٢٠٠		نقل للداخل
٢٢٥٠٠		مخزون البضاعة أول الفترة.

ونفترض أنه باجراء الجرد الفعلي في نهاية العام وجد أن تكلفة البضاعة المتبقية تبلغ ٣٧٢٠٠ جنيه. ومن واقع هذه البيانات يتم قياس مجمل الربح بتصوير ما أطلقنا عليه سابقاً حساب المتاجرة. ويمكن أن يظهر هذا الحساب على الصورة الموضحة في الصفحة التالية.

ويراعى أن الخصم النقدي المفقود لا يعتد به عند حساب تكلفة البضاعة المباعة وقياس مجمل الربح، وإنما يقفل في حساب الأرباح والخسائر كما سوف نرى فيما بعد. كما أن مصاريف نقل المبيعات للعملاء تعتبر من مصاريف البيع والتوزيع التي سوف نعالجها في حساب الأرباح والخسائر أيضاً.

شركة محلات الشواربي
حساب المتاجرة عن السنة المنتهية في . . .

تكلفة المبيعات ومجمل الربح			صافي المبيعات ومجمل الخسائر		
٢٢٥٠٠		مخزون أول الفترة	٣٥٢٧٥٠		اجمالي المبيعات
	٢٤١٣٠٠	مشتريات بضائع		٢١٤٣٠	يخصم : مردودات مبيعات
	١١٢٠٠	نقل للداخل			
				٧١٢٠	مسموحات مبيعات
	٢٥٢٥٠٠	مجموع			
		يخصم :	٣٧٧٥٠	٩٢٠٠	خصم مسموح به
		٨٥٩٠ مردودات مشتريات			
		١٢٢١٠ مسموحات مشتريات	٣١٥٠٠٠		صافي المبيعات
	٣٧٠٠٠	١٦٢٠٠ خصم مكتسب			
٢١٥٥٠٠		صافي تكلفة مشتريات البضائع			
٢٣٨٠٠٠		تكلفة البضاعة المتاحة للبيع			
٣٧٢٠٠		يخصم : مخزون نهاية الفترة			
٢٠٠٨٠٠		تكلفة البضاعة المباعة			
١١٤٢٠٠		رصيد (مجمل الربح)			
٣١٥٠٠٠			٣١٥٠٠٠		

٥ ـ مردودات ومسموحات المشتريات والخصم النقدي في ظل طريقة المخزون المستمر:

تختلف اجراءات إثبات مردودات ومسموحات المشتريات والخصم النقدي المكتسب في ظل طريقة المخزون المستمر عنها في ظل طريقة المخزون الدوري. ففي ظل طريقة المخزون المستمر لا يوجد حسابات للمردودات والمسموحات والخصم النقدي المكتسب، وإنما تعالج العمليات الخاصة بها مباشرة في حساب مخزون البضائع. فيجعل حساب مخزون البضائع دائناً بمردودات المشتريات (كما كان يجعل مدينا بالمشتريات) ويجعل دائنا بمسموحات المشتريات، كما يجعل دائنا بالخصم النقدي المكتسب. ولنفرض مثلاً أن شركة سعدون للتجارة قامت بالعمليات التالية في يوم ٢٧/٢:

١ ـ اشترت بضاعة على الحساب بمبلغ ٣٢٥٠٠ جنيه بشروط ٢٪ ١٠ أيام، صافي ٣٠ يوم.

٢ ـ بلغت مردودات المشتريات للموردين ٧٣٥٠ جنيه، وحصلت على مسموحات على مشتريات بمقدار ١٢١٠ جنيه.

٣ ـ سددت حساب المورد حسين عبد العال البالغ ٢٠٠٠٠ جنيه قبل تاريخ انتهاء فترة استحقاق الخصم النقدي المكتسب بواقع ٣٪.

٤ ـ سددت حساب المورد محمود عبد المقصود البالغ ٣٠٠٠٠ جنيه بعد انقضاء فترة استحقاق الخصم النقدي بواقع ٤٪.

وفي ظل طريقة المخزون المستمر تكون القيود اللازمة لاثبات هذه العمليات كالآتي:

أولاً: الشراء على الحساب:

٣٢٥٠٠		من حـ/مخزون البضائع
	٣٢٥٠٠	الى حـ/الموردين
		شراء بضائع على الحساب بشروط ٢٪ ١٠ أيام، صافي ٣٠ يوم.

ثانياً: مردودات ومسموحات المشتريات:

٨٥٦٠		من حـ/الموردين
	٨٥٦٠	الى حـ/مخزون البضائع
		إثبات مردودات المشتريات ٧٣٥٠ جنيه ومسموحات المشتريات ١٢١٠ جنيه.

ثالثاً: سداد المشتريات واكتساب الخصم النقدي.

٢٠٠٠٠		من حـ/الموردين
		الى مذكورين:
	١٩٤٠٠	حـ/النقدية
	٦٠٠	حـ/مخزون البضائع
		إثبات سداد المورد حسين عبد العال واكتساب الخصم بواقع ٣٪ على ٢٠٠٠٠ جنيه.

رابعاً: سداد المشتريات وإثبات الخصم النقدي المفقود:

		من مذكورين:
٣٠٠٠٠		حـ/الموردين
١٢٠٠		حـ/الخصم النقدي المفقود على المشتريات الآجلة.
		الى مذكورين:
	٣٠٠٠٠	حـ/النقدية
	١٢٠٠	حـ/مخزون البضائع
		إثبات سداد المورد محمود عبد المقصود بعد انقضاء فترة الخصم وإثبات فقد الخصم النقدي بمعدل ٤٪ من ٣٠٠٠٠ جنيه.

وتوضح هذه العمليات الأربع كيفية معالجة مردودات المشتريات ومسموحاتها. والخصم المكتسب، سواء تم اكتسابه فعلاً بالسداد المبكر أو فقدته المنشأة لتأخرها في السداد، في ظل طريقة المخزون المستمر. ومن الواضح أن مخزون البضائع يجعل دائناً في كل هذه العمليات.

٦ ـ ملخص مقارن لاجراءات تسجيل المبيعات والمشتريات والعمليات المتعلقـة بها في ظـل كل من طـريقتي المخزون المستمـر والمخزون الدوري:

نلخص فيـما يلي الاختـلافات الأسـاسية في اجـراءات معالجـة المشتريـات والعمليات المتعلقة بها وتحديد تكلفة البضاعة المباعة، واجراءات معالجة المبيعات والعمليات المتعلقة بها في ظل كل من طريقتي المخزون.

طريقة المخزون المستمر	طريقة المخزون الدوري
١ ـ شراء البضاعة (٥٠٠٠ جنيه مثلاً).	
٥٠٠٠ من حـ/مخزون البضائع	٥٠٠٠ من حـ/مشتريات البضائع
٥٠٠٠ الى حـ/الموردين (أو حـ/النقدية	٥٠٠٠ الى حـ/الموردين (أو حـ/النقدية)
٢ ـ مردودات ومسموحـات المشتريـات (مردودات ٤٥٠ جنيـه مثلاً ومسمـوحات ٣٤٠ جنيه).	
٧٩٠ من حـ/الموردين	٧٩٠ من حـ/الموردين
٧٩٠ الى حـ/مخزون البضائع	الى مذكورين:
	٤٥٠ حـ/مردودات المشتريـات
	٣٤٠ حـ/مسموحات المشتريات
٣ ـ تكلفة النقل للداخل (١٥٠ جنيه مثلاً):	
١٥٠ من حـ/مخزون البضائع	١٥٠ من حـ/النقل للداخل
١٥٠ الى حـ/الموردين (أو حـ/النقـدية)	١٥٠ الى/حـ الموردين (أو النقدية).
٤ ـ سداد مشتريات آجلة واكتساب خصم نقدي (١٠٠٠ جنيه، ونسبة خصم ٢٪ مثلاً):	
١٠٠٠ من حـ/المـوردين	١٠٠٠ من حـ/الموردين
الى مذكورين:	الى مذكورين:
٩٨٠ حـ/النقدية	٩٨٠ حـ/النقدية

٢٠	حـ/مخزون البضائع	٢٠	حـ/الخصم النقدي المكتسب

٥ ـ سداد مشتريات آجلة بعد مضي فترة استحقاق الخصم النقدي (٢٠٠٠ مثلاً ونسبة خصم ٣٪) :

	من مذكورين :		من مذكورين :
٢٠٠٠	حـ/الموردين	٢٠٠٠	حـ/الموردين
٦٠	حـ/الخصم النقدي المفقود على المشتريات الآجلة	٦٠	حـ/الخصم النقدي المفقود على المشتريات الآجلة
	الى مذكورين :		الى مذكورين :
٦٠	حـ/مخزون البضائع	٦٠	حـ/الخصم النقدي المكتسب
٢٠٠٠	حـ/النقدية	٢٠٠٠	حـ/النقدية

٦ ـ بيع بضائع (بمبلغ ٦٥٠٠ جنيه مثلاً وتكلفتها ٤٣٠٠ جنيه).

٦٥٠٠	من حـ/العملاء (أو النقدية)	٦٥٠٠	من حـ/العملاء (أو النقدية)
٦٥٠٠	الى حـ/مبيعات البضائع	٦٥٠٠	الى حـ/مبيعات البضائع
٤٣٠٠	من حـ/تكلفة البضاعة المباعة		لا تجري أي قيود حتى نهاية الفترة المحاسبية حيث تتحدد تكلفة البضاعة المباعة حينئذ.
٤٣٠٠	الى حـ/مخزون البضائع		

٧ ـ مردودات ومسموحات المبيعات (مردودات ٥٠٠ جنيه مثلاً تكلفتها ٣٠٠ جنيه ومسموحات ٤٥٠ جنيه).

	من مذكورين :		من مذكورين :
٥٠٠	حـ/مردودات المبيعات	٥٠٠	حـ/مردودات المبيعات
٤٥٠	حـ/مسموحات المبيعات	٤٥٠	حـ/مسموحات المبيعات
٩٥٠	الى حـ/العملاء (أو النقدية)	٩٥٠	الى حـ/العملاء (أو النقدية)
٣٠٠	من حـ/مخزون البضائع		لا يتم أي قيود لتكلفة المبيعات المرتدة.
٣٠٠	الى حـ/تكلفة البضاعة المباعة.		

٨ ـ الخصم المسموح به على المبيعات: لا خلاف بين الطريقتين (تحصيل ٥٠٠٠ جنيه من العملاء مثلاً بخصم نقدي مسموح به ٢٪).

من مذكورين:

٤٩٠٠ حـ/ النقدية

١٠٠ حـ/ الخصم المسموح به
٥٠٠٠ الى حـ/العملاء

---

٩ ـ قيود التسوية اللازمة لتحديد تكلفة البضاعة المباعة وتحديد رصيد مخزون البضائع في نهاية الفترة :

لا حاجة الى قيود دفترية حيث يمثل		من مذكورين :
رصيد حـ/تكلفة البضاعة المباعة	xxx	حـ/مردودات المشتريات
الأصول التي تحولت الى مصروفات	xxx	حـ/مسموحات المشتريات
ويظهر رصيد حـ/مخزون البضائع	xxx	حـ/الخصم النقدي المكتسب
ما يوجد منها في نهاية الفترة	متمم	حـ/تكلفة البضاعة المباعة
		الى مذكورين :
		xxx حـ/مخزون أول الفترة
		xxx حـ/مشتريات البضائع
	xxx	حـ/النقل للداخل
	xxx	من حـ/مخزون آخر الفترة
		xxx الى حـ/تكلفة البضاعة المباعة

هذا وتفيد ورقة العمل كثيراً لأغراض إجراء هذه التسويات، كما سوف يتضح في الفصل القادم.

أسئلة وتمارين
على
الفصل الثامن

أولاً: الأسئلة:

السؤال الأول:

تكلم باختصار عن كل مما يأتي: هامش الربح، خصم الكمية المشروط بأثر رجعي، الخصم النقدي المفقود، المسموحات، المردودات، الخصم التجاري المتسلسل، النقل للداخل.

السؤال الثاني:

عن طريق أرقام افتراضية قم بتوضيح أهم الفروق في اجراءات قيد المبيعات ومردودات ومسموحات المبيعات في ظل كل من طريقتي المخزون الفتري والمخزون المستمر.

السؤال الثالث:

ظهر في ميزان المراجعة قبل التسويات رصيد لمخزون البضائع يبلغ ٨٩٦٠٠ جنيه، ولم يتحدد في الميزان ما إذا كان هذا المخزون يمثل رصيد أول الفترة أو رصيد آخر الفترة. ما هي الاجراءات التي تعتقد أنه من الواجب القيام بها للتحقق من ذلك على وجه التأكيد؟.

السؤال الرابع:

حدد آثار كل من الحالات الآتية على كل من: تكلفة البضاعة المباعة، مجمل الربح، وصافي الربح.

أ - سقط سهواً تسجيل مشتريات آجلة بمبلغ ٣٦٠٠ جنيه.
ب - المغالاة في تقدير تكلفة مخزون نهاية الفترة عن التكلفة الفعلية.

جـ ـ تسجيل تكلفة النقل للداخل على اعتبار أنها مصروفات نقل للخارج.
د ـ تسجيل المشتريات بأسعار الشراء الآجل والاقتصار على إثبات الخصم النقدي المكتسب فعلاً دون الخصم النقدي المفقود.
هـ ـ المغالاة في تقدير تكلفة مخزون بداية الفترة عن التكلفة الفعلية.
و ـ خصم مصاريف النقل للخارج من إجمالي المبيعات في حساب المتاجرة.
ز ـ اعتبار مردودات المشتريات على أنها مبيعات.
ح ـ اقفال رصيد حساب تكلفة النقل للداخل في حساب الأرباح والخسائر.
ط ـ إثبات البضاعة المرتدة من العملاء على أساس أنها مشتريات.
ي ـ اعتبار مرتبات عمال البيع والتوزيع من المصاريف الادارية والتمويلية.

السؤال الخامس:

علل باختصار لماذا تعتبر كل من العبارات التالية خطأ أو صواب:

أ ـ يتم إثبات مردودات المبيعات بجعل حساب المبيعات مديناً وحساب المردودات دائناً.
ب ـ عندما تمنح المنشأة خصماً نقدياً لعملائها فإن ذلك يعني بالضرورة اعتباره مصروفاً عند إتمام عملية البيع.
جـ ـ يحتاج الأمر في ظل طريقة المخزون الدوري الى توسيط حساب تكلفة البضاعة المباعة لاثبات تكلفة ما يتم بيعه عند إثبات واقعة البيع.
د ـ إذا كانت المبيعات كلها تتم نقداً فلا حاجة لحساب الخصم النقدي المسموح به.
هـ ـ لا تختلف اجراءات تسجيل المبيعات في ظل طريقة المخزون الدوري عنها في طريقة المخزون المستمر، وإنما يقتصر الاختلاف على اجراءات تسجيل المشتريات.
و ـ تستخدم طريقة المخزون المستمر لعناصر المخزون كثيرة العدد بشرط أن تكون غالية الثمن.

ز - في ظل طريقة المخزون المستمر لا يوجد ما يستدعي اجراء جرد فعلي لعناصر المخزون للتأكد من وجودها.

ح - يسجل الخصم التجاري في دفاتر البائع ولكنه لا يسجل في دفاتر المشترى وذلك على العكس من خصم الكمية.

ط - يظهر في ميزان المراجعة قبل التسويات أرصدة حسابات المخزون أول الفترة وتكلفة البضاعة المباعة خلالها ومخزون آخر الفترة إذا كانت المنشأة تتبع طريقة المخزون المستمر أما إذا كانت المنشأة تتبع طريقة المخزون الدوري فإن هذا الميزان يظهر أرصدة حسابات مخزون أول الفترة والمشتريات ومردودات المشتريات ومسموحات المشتريات والخصم النقدي المسموح به ومخزون آخر الفترة.

ي - تختلف طريقة معالجة الخصم المسموح به في ظل طريقة المخزون الدوري عنها في ظل طريقة المخزون المستمر.

ك - إذا كانت تكلفة البضاعة المباعة خلال الفترة ٩٨٥٠٠ جنيه في الوقت الذي بلغ فيه مخزون بداية الفترة ١٢٣٠٠ جنيه ومخزون نهاية الفترة ٢٣٢٠٠ جنيه، فإن صافي المشتريات لا بد وأن يكون ١٢١٧٠٠ جنيه.

ل - إذا بلغ صافي المشتريات ١٢١٢٠٠ جنيه في الوقت الذي بلغت فيه مردودات المشتريات ١٢١٠٠ جنيه ومخزون بداية الفترة ١٢٣٠٠ جنيه فإن إجمالي المشتريات يكون ١٢١٤٠٠ جنيه.

م - إذا بلغ مخزون بداية الفترة ٤٥٠٠ جنيه ومخزون نهاية الفترة ٦٤٠٠ جنيه فإن صافي المشتريات لا بد وأن يزيد عن تكلفة البضاعة المباعة بمقدار ١٠٩٠٠ جنيه.

ن - يمكن حساب صافي المشتريات بالمعادلة الآتية:

صافي المشتريات = مخزون نهاية الفترة + تكلفة البضاعة المباعة - مخزون بداية الفترة + اجمالي المشتريات - مردودات ومسموحات المشتريات والخصم النقدي المكتسب.

السؤال السادس:

اختر الاجابة الصحيحة من الاجابات المعطاة لكل حالة من الحالات التالية بعد سياق المبررات الكافية.

١ ـ إذا بلغت المبيعات النقدية ٢١٠٠٠٠ جنيه والآجلة ٣٤٠٠٠٠ جنيه عن العام، وبلغت جملة المردودات المدينة بسعر البيع ٣٠٠٠٠ جنيه وبالتكلفة ٢٠٠٠٠ جنيه وبلغت جملة المسموحات المدينة ١٢٠٠٠ جنيه والخصم النقدي المدين ٨٠٠٠ جنيه والخصم النقدي المفقود ٥٠٠٠ جنيه فان:

أ ـ يبلغ صافي المبيعات عن العام ٥٠٠٠٠٠ جنيه.

ب ـ يزداد المخزون بتكلفة مردودات المبيعات ولكنه لا يتأثر بمسموحات المبيعات.

جـ ـ الخصم النقدي المدين هو خصم مسموح به للعملاء لدفعهم للسداد المبكر بينما الخصم النقدي المفقود هو خصم كان من الممكن اكتسابه من الموردين ولكنه فقد للسداد بعد فوات ميعاد اكتسابه.

د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء مما تقدم.

٢ ـ إذا بلغ رصيد المخزون في بداية الفترة ٣٢٠٠٠ جنيه وبلغت جملة المشتريات النقدية والآجلة خلال الفترة ٣٨٨٠٠٠ جنيه وبلغت تكلفة النقل للداخل ٨٠٠٠ جنيه وبلغت مردودات ومسموحات المشتريات ١٩٠٠٠ جنيه وبلغ الخصم النقدي المكتسب فعلاً ٧٠٠٠ جنيه والخصم النقدي المفقود ٢٠٠٠ جنيه، وبلغت تكلفة مردودات المبيعات خلال العام ١٢٠٠٠ جنيه، وبلغ رصيد حساب المخزون في نهاية الفترة ٤٠٠٠٠ جنيه، فإن:

أ ـ حساب المخزون يكون قد جعل مديناً بالمشتريات والنقل للداخل وتكلفة مردودات المبيعات وجعل دائناً بمردودات ومسموحات المشتريات والخصم النقدي المكتسب فعلاً والمفقود وتكلفة البضاعة المباعة.

ب ـ تبلغ تكلفة البضاعة المباعة فعلاً عن العام مبلغ ٣٦٠٠٠٠ جنيه.

جـ ـ ما لم توجد مردودات مبيعات لبلغت تكلفة البضاعة المباعة

٣٧٢٠٠٠ جنيه.

د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء مما تقدم.

٣ ـ بلغ صافي المشتريات ٥٦٢٠٠٠ جنيه عن الفترة وبلغت تكلفة البضاعة المباعة ٥٧٢٠٠٠ جنيه عن الفترة، وعند الجرد في نهاية الفترة وجد أن مخزون آخر الفترة تبلغ عدد وحداته ٢٠٠٠ وحدة. ويترتب على ذلك أن:

أ ـ نقص تكلفة مخزون آخر الفترة عن تكلفة مخزون أول الفترة بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه.

ب ـ لو كانت تكلفة الوحدة من مخزون آخر الفترة ٥ جنيه لكانت تكلفة البضاعة المتاحة ٥٨٢٠٠٠ جنيه.

جـ ـ لو كانت تكلفة البضاعة المتاحة ٥٨٢٠٠٠ جنيه لبلغ مخزون أول الفترة ٢٠٠٠٠ جنيه.

د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء مما تقدم.

٤ ـ تم شراء بضاعة بمبلغ ١٢٠٠٠٠ جنيه تسليم البائع بشروط ٣ ٪، ١٠ أيام، صافي ٣٠ يوم. وقد بلغت تكلفة النقل ٦٠٠٠ جنيه. وقد تم سداد تكلفة النقل نقداً، كما تم سداد نصف قيمة البضاعة في موعد اكتساب الخصم. ويترتب على ذلك في ظل نظام المخزون المستمر:

أ ـ أن صافي ما يجعل به حساب البضاعة مديناً بعد السداد الكامل يبلغ ١٢٢٤٠٠ جنيه حيث يجعل مديناً بمبلغ ١٢٦٠٠٠ جنيه ودائناً بمبلغ ٣٦٠٠ جنيه.

ب ـ أنه يترتب على هذه العملية خسائر فعلية تؤدي إلى نقص أرباح الفترة بمبلغ ١٨٠٠ جنيه.

جـ ـ لو كان النظام المتبع هو نظام المخزون الدوري لجعل حساب الخصم النقدي المفقود مديناً بمبلغ ١٨٠٠ جنيه وحساب الخصم النقدي المكتسب دائناً بمبلغ ٣٦٠٠ جنيه.

د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء مما تقدم.

٥ ـ قامت منشأة السلام بشراء بضاعة من منشأة الجلاء تسليم البائع وبلغت

تكلفة النقل ٦٠٠٠ جنيه كما قامت منشأة السلام بشراء بضاعة من منشأة الرجاء تسليم المشترى وبلغت تكلفة النقل ٦٠٠٠ جنيه أيضاً. ويترتب على ذلك.

أ ـ يعتبر المبلغ الأول بمثابة تكلفة نقل للداخل يضاف إلى تكلفة البضاعة المشتراة ويتحمله المشترى.

ب ـ يعتبر المبلغ الثاني بمثابة مصاريف نقل للخارج وتعتبر من بنود المصاريف البيعية ويتحمله البائع وعادة ما يكون سعر البيع قد تضمنه في صورة ضمنية.

جـ ـ يتوقف إعتبار تكلفة النقل بمثابة تكلفة أو مصاريف على حسب شروط التسليم، وهي إذا تحملها المشترى تعتبر تكلفة وإذا تحملها البائع تعتبر مصروفاً.

د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء مما تقدم.

٦ ـ إذا كان نصف مشتريات منشأة ما آجلة بشروط ٤ ٪ ١٠ أيام صافي ٣٠ يوم وكانت تسدد في موعد اكتساب الخصم وكان نصف مبيعات نفس المنشأة آجلة وبنفس الشروط وكان كل العملاء يقومون بالسداد في موعد اكتساب الخصم، فإنه:

أ ـ تتساوى قيمة الخصم النقدي المكتسب مع قيمة الخصم النقدي المسموح به إذا كانت قيمة المشتريات الآجلة تساوي قيمة المبيعات الآجلة.

ب ـ ما دام هامش الربح موجباً ولم يحدث تراكم في المخزون فان قيمة الخصم المسموح به يلزم أن تزيد عن قيمة الخصم النقدي المكتسب.

جـ ـ إذا كانت البضاعة التي يتم شرائها بمبلغ ١٠٠ جنيه يتم بيعها بمبلغ ١٥٠ جنيه ولم يختلف مخزون أول الفترة عن مخزون آخر الفترة فان قيمة الخصم النقدي المسموح به تبلغ ١٥٠ ٪ من قيمة الخصم النقدي المكتسب.

د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء مما تقدم.

ثانياً: التمارين:

التمـرين الأول:

اليـك بعض المعامـلات التي تمت بين شـركة الشـروق وشـركـة الغـروب التجاريتين خلال اسبوع:

٣/١٤ قامت شركة الشروق بشراء بضاعة على الحساب من شركة الغروب بمبلغ ٢٢٥٠٠ جنيه تسليم محل البائع بشروط ٢٪ ٣ أيام، صافي ٢٠ يوم. وقد قامت شركة الغروب بسداد تكلفة النقل بالنيابة عن شركة الشروق والبالغ قدرها ١٢٠٠ جنيه.

٣/١٥: سددت شركة الشروق لشركة الغروب تكلفة نقـل البضاعـه المشتراة في اليوم السابق.

٣/١٦: اشترت شركة الشروق من شـركة الغـروب بضاعـة على الحسـاب بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه تسليم محل المشترى بنفس الشروط السابقة، وقامت شركة الشروق بسداد مشتريات يوم ٣/١٤.

٣/١٧: قامت شركة الشروق بشراء بضاعة من شركة الغروب يبلغ سعرها طبقاً لقوائم الأسعار ٣٠٠٠٠ جنيـه بخصم تجاري ١٠٪، ٥٪، عـلى التوالي وبشروط ١٪، ١٠ أيام صافي ٦٠ يوم، تسليم محل المشترى.

٣/١٨: ردت شركة الشـروق لشركـة الغروب بضـاعة قيمتها ٤٥٠٠ جنيه من مشتريات يوم ٣/١٦ كما طلبت السماح بتخفيض سعر بـاقي البضاعـة المشتراة في نفس اليوم بمبلغ ١٠٠٠ جنيه نظراً لحدوث تلفيات بسيطة فيها أثناء النقل وقد وافقت شركة الغروب على منح التخفيض المطلوب.

٣/١٩: طلبت شركة الغروب من شركة الشروق استرداد بعض البضائع التي تم إرسالها إليها في يوم ٣/١٧ والبالغ سعرها طبقاً لقوائم الأسعار ١٥٠٠٠ جنيه ذلك لأنها كانت تخص عميل آخر مقابل إرسال بضـائع بـدلاً منها بنفس القيمة دون خصم تجاري بشـروط: ٣/٧٪ أيام، صـافي ٣٠ يوم، تسليم محل البائع.

٣/٢٠: وافقت شركة الشروق على طلب شركة الغروب وردت البضائع المطلوب استردادها وسددت مصاريف النقل بالنيابة عن شركة الغروب والبالغ قدرها ٩٨٠ جنيه. كما تسلمت البضاعة البديلة، وبلغت مصاريف النقل المستحقة عليها ١٢٢٠ جنيه. وفي نفس اليوم تم سداد مشتريات يوم ٣/١٦.

المطلوب:

١ - بفرض أن كل من الشركتين تستخدمان طريقة المخزون الدوري، قم بتسجيل العمليات السابقة في دفاتر كل منهما.

٢ - بفرض أن سعر البيع النهائي يتحدد في شركة الغروب على أساس التكلفة + ٥٠٪ من التكلفة وأن كل من الشركتين تتبعان طريقة المخزون المستمر قم بتسجيل العمليات السابقة في دفاتر كل منهما (سعر البيع النهائي هو السعر الذي يتحمله العميل في فواتير البيع بعد استبعاد الخصم التجاري).

التمرين الثاني:

تكونت شركة عبد الودود التجارية في ١٩٨٥/٨/١ برأس مال نقدي قدره ١٠٠٠٠٠ جنيه ومخزون بضائع تبلغ تكلفته ٢٨٠٠٠ جنيه، وأثاث وتركيبات تبلغ تكلفته ٢٢٠٠٠ جنيه، قام عبد الودود بتقديمها جميعاً للشركة في ذلك التاريخ.

٢ /٨: قامت الشركة بشراء بضائع بمبلغ ٤٥٠٠٠ جنيه نقداً تسليم محل البائع، وحصلت على خصم نقدي قدره ٣٪ من المبلغ السابق، وبلغت تكلفة النقل المستحقة ٢١٠٠ جنيه.

٥ /٨: باعت الشركة بضائع نقداً بمبلغ ٢٣٠٠٠ جنيه، وعلى الحساب بمبلغ ٥٢٠٠٠ جنيه. وبلغت تكلفة البضاعة المباعة ٥٠٠٠٠ جنيه، بشروط بيع ٢٪ ١٠ أيام، صافي ٣٠ يوم.

٩ /٨: بلغت المردودات من مبيعات يوم ٨/٥ النقدية ٣٠٠٠ جنيه، كما سمحت الشركة لبعض العملاء بتخفيضات في السعر قدرها ٢٠٠٠ جنيه على

المبيعات الآجلة، وقدرت تكلفة البضاعة المرتدة بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه.

٨/١٢: قامت الشركة بشراء بضائع على الحساب بمبلغ ٣٧٠٠٠ جنيه بشروط ٢٪ ١٠ أيام صافي ٣٠ يوم، تسليم محل المشترى.

٨/١٤: حصلت الشركة من مبيعات يوم ٨/٥ الآجلة ما يوازي مبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه، وسددت تكلفة النقل المستحقة منذ ٨/٢.

٨/١٧: ردت الشركة من مشتريات ٨/١٢ ما قيمته ٧٠٠٠ جنيه للموردين وسددت ما يوازي ١٥٠٠٠ جنيه من رصيد الموردين من تحت حساب مشتريات نفس اليوم.

٨/٢٢: باعت الشركة نقداً بضائع تبلغ قيمتها طبقاً لقائمة أسعار البيع ٤٥٠٠٠ جنيه بخصم تجاري ١٠٪، وباعت على الحساب بضائع بمبلغ ٣٢٠٠٠ جنيه بشروط ٣٪ ٥ أيام، صافي ٣٠ يوم. وقد حصلت الشركة مبلغ ١٥٠٠٠ جنيه من المبيعات الآجلة ليوم ٨/٥. وقد بلغت تكلفة البضاعة المباعة ليوم ٨/٢٢ مبلغ ٤٨٠٠٠ جنيه.

٨/٢٥: سددت الشركة حسابات الموردين عن يوم ٨/١٢.

٨/٣٠: سددت الشركة ايجار المكان الذي تشغله عن الشهر بمبلغ ٣٦٠٠ جنيه، كما بلغت مصاريف الدعاية والاعلان المستحقة عن الشهر ٤٥٠ جنيه وأجور ومرتبات عمال وموظفي ادارة البيع والتوزيع المسددة عن الشهر ١٤٥٠ جنيه، والمياه والانارة المستحقة عن الشهر ١٣٠ جنيه، وحصلت من العملاء عن مبيعات يوم ٨/٢٢ مبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه.

المطلوب:

١ ـ بفرض أن الشركة تستخدم طريقة المخزون المستمر، قم باجراء قيود اليومية اللازمة لاثبات العمليات السابقة وتصوير حسابات الأستاذ اللازمة.

٢ ـ قم بتحديد مجمل الربح عن الشهر.

٣ ـ بفرض أن الشركة تتبع طريقة المخزون الدوري، قم باجراء قيود اليومية

اللازمة لاثبات العمليات السابقة وتصوير حسابات الأستاذ اللازمة.

٤ ـ قم بحساب تكلفة البضاعة المباعة عن الشهر من واقع المطلوب السابق وكذا حساب صافي المبيعات، اذا كان مخزون آخر الشهر من البضائع كما حصلت عليه في المطلوب الأول.

التمرين الثالث:

فيما يلي بعض العمليات التي قامت بها شركة عبد الستار التجارية خلال شهر ديسمبر.

١ /١٢: تكونت الشركة برأس مال قدره ٤٠٠٠٠٠ جنيه عبارة عن: بضاعة ٨٢٠٠٠ جنيه، أثاث وتركيبات ١٦٠٠٠ جنيه، سيارات بيع وتوزيع ٢٢٠٠٠ جنيه، والباقي نقداً.

٤ /١٢: اشترت بضاعة على الحساب بمبلغ ١٢٠٠٠ جنيه بشروط ٢٪ ١٠ أيام، صافي ٣٠ يوم، تسليم محل البائع. وبلغت تكلفة النقل المسددة نقداً ٥٠٠ جنيه.

٦ /١٢: باعت بضاعة تبلغ تكلفتها ٣٥٠٠ جنيه بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه نقداً، كما باعت بضاعة تبلغ تكلفتها ٧٠٠٠ جنيه بمبلغ ١١٠٠٠ جنيه على الحساب بشروط ١٪ ٢٠ يوم، صافي ٣٠ يوم، تسليم محل المشترى وبلغت مصاريف نقل المبيعات الآجلة ٤٥٠ جنيه.

٨ /١٢: اشترت بضاعة تبلغ قيمتها طبقاً لقوائم الأسعار ٦٠٠٠٠ جنيه بخصم تجاري ١٠٪، ٥٪، ٢٪ على التوالي وبشروط: ٢٪ ٢٠ يوم، صافي ٣٠ يوم تسليم محل المشترى.

١٢/١٢: قامت بسداد مشتريات يوم ١٢/٤ نقداً.

١٢/١٦: بلغت مبيعات البضاعة ٧٢٠٠٠ جنيه على الحساب بشروط ٢٪ ١٠ أيام صافي ٣٠ يوم تسليم محل البائع. وبلغت تكلفة البضاعة المباعة

٥١٠٠٠ جنيه. وقد قامت الشركة بسداد مصاريف النقل لحساب المشترى والبالغ قدرها ٨٩٠ جنيه.

١٢/٢٠ : حصلت قيمة المبيعات الآجلة يوم ١٢/٦، وبلغت المردودات من مبيعات يوم ١٢/١٦ ١٢٠٠٠ جنيه، قدرت تكلفتها بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه.

١٢/٢٩ : ردت بضاعة من مشتريات يوم ١٢/٨ تبلغ قيمتها في قوائم الأسعار ٢٠٠٠٠ جنيه وحصلت على تخفيض اضافي في سعر ما احتفظت به من مشتريات نفس اليوم بمبلغ ١٥١٦ جنيه وسددت حساب المورد عن مشتريات ذلك اليوم.

١٢/٣٠ : حصلت الشركة قيمة المبيعات الآجلة يوم ١٢/١٦.

المطلوب:

١ ـ إجراء قيود اليومية اللازمة لاثبات هذه العمليات بطريقة مقارنة في ظل كل من طريقتي المخزون المستمر، والمخزون الدوري.

٢ ـ تصوير الحسابات اللازمة في ظل طريقة المخزون الدوري، واعداد ميزان المراجعة في نهاية الشهر وحساب المخزون في ظل طريقة المخزون المستمر.

٣ ـ اعداد ميزان المراجعة في نهاية الشهر، وتصوير حساب المتاجرة عن الشهر.

الفصل التاسع

في ورقة العمل واعداد الحسابات الختامية والميزانية في المشروعات التجارية

١ ـ مقدمة:

عرضنا في الفصل السابق الاجراءات المحاسبية المتعلقة بعمليات الشراء والبيع في المنشآت التجارية، وكيفية قياس مجمل الربح المحاسبي. ولا تقتصر عمليات المنشآت التجارية على عمليات الشراء والبيع المتعلقة بالبضائع، كما لا تقتصر تكلفة هذه المنشآت على تكلفة البضاعة المباعة إلا أن باقي العمليات التي تقوم بها المنشآت التجارية بخلاف عمليات شراء وبيع البضائع لا تخرج في معالجتها عما سبق وعرفناه من الفصول المتقدمة في الباب السابق. وسوف نخصص هذا الفصل لشرح أقسام المصروفات المختلفة بخلاف تكلفة البضاعة المباعة، واستكمال الدورة المحاسبية في المنشآت التجارية بعرض ورقة العمل الملائمة لها، وتحديد كيفية قياس نتائج نشاطها وتصوير مركزها المالي. ذلك كله استمراراً للفصل السابق وتأسيساً على ما شرحناه فيه.

٢ ـ أقسام الايرادات والمصروفات في المنشآت التجارية:

تتأتى الايرادات للمشروعات التجارية أساساً من عمليات بيع البضاعة للعملاء، وبذلك فتمثل مبيعات البضاعة الجزء الأكبر والهام من الايرادات. ويطلق على الايرادات الناتجة عن المصدر أو المصادر الرئيسية لايرادات المشروع «ايرادات العمليات»، بينما تسمى الايرادات الفرعية الأخرى التي تنتج عن عمليات عرضية وغير رئيسية في نشاط المشروع، الايرادات المتنوعة. وتمثل المبيعات ايرادات العمليات في المشروعات التجارية البحتة، بينما تنطوي الايرادات المتنوعة على ما يحصل عليه المشروع من يرادات بخلاف المبيعات. ومثال ذلك الايجار الدائن، والفوائد الدائنة، والأرباح الناتجة عن بيع الأصول

الثابتة، العمولات، وما شابه ذلك من المصادر العرضية غير المستمرة للايرادات، والتي تمثل في مجموعها جزءاً بسيطاً نسبياً من الايرادات الكلية للمشروع.

وتنقسم المصروفات في المشروعات التجارية إلى عدة أقسام كالآتي:

١ ـ **تكلفة البضاعة المباعة**: وعادة ما تمثل الجزء الأكبر من مصروفات المشروع، وقد سبق التعرض لها بالتفصيل.

٢ ـ **المصاريف البيعية**: وتنطوي على كل ما يتعلق بعمليات البيع والتوزيع من مصروفات بخلاف تكلفة البضاعة المباعة. فهي تتضمن مرتبات وأجور موظفي وعمال البيع والتوزيع، عمولات البيع والتوزيع، مصاريف انتقل عمال البيع والتوزيع، إيجار معارض ومكاتب ومحلات البيع والتوزيع، اهلاك الأثاث والتركيبات والمباني والآلات الخاصة بعمليات البيع والتوزيع، نقل المبيعات للعملاء، مصاريف الدعاية والاعلان، مصاريف التأمين، وكل ما يتعلق بعمليات البيع والتوزيع من مصروفات أخرى.

٣ ـ **المصاريف الادارية والتمويلية**: وتشتمل على المصروفات التي تتعلق بإدارة عمليات المشروع ككل مثل مرتبات المديرين، اهلاك أثاث الادارة، المياه والانارة المستخدمة في الادارة، أجور ومرتبات عمال وموظفي الادارة، الأدوات الكتابية والمطبوعات المستخدمة، إيجار مبنى الادارة أو الاهلاك الخاص به، الديون المعدومة، الفوائد المدينة، وكل المصروفات التي لا تعتبر من قبيل مصروفات البيع والتوزيع.

هذا وتتم مقابلة تكلفة المبيعات بالمبيعات في حساب المتاجرة لتحديد مجمل الربح كما سبق وأوضحنا في الفصل السابق. أما مصروفات البيع والتوزيع والمصاريف الادارية والتمويلية (يطلق على الأخيرة في بعض الأحيان المصروفات العمومية) فيتم مقابلتها مع مجمل الربح والايرادات المتنوعة فيما يسمى بحساب الأرباح والخسائر لأغراض تحديد صافي الربح (أو الخسارة) عن الفترة المحاسبية.

وبمعنى آخر فإن الحساب الختامي الذي سبق أن عرضناه فيما تقدم ينقسم في الواقع إلى حسابين هما حساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر.

٣ ـ ورقة العمل واعداد الحسابات الختامية في المشروعات التجارية:

سوف نستعرض في هذا البند كيفية إعداد ورقة العمل وإعداد حسابي المتاجرة والأرباح والخسائر في منشأة تجارية. وسوف نتناول ذلك على أساس أن المنشأة تتبع طريقة المخزون الدوري، ذلك لأن طريقة المخزون المستمر في هذا المجال أكثر سهولة بلا شك. وسوف نعتمد إلى حد كبير على المعلومات المستقاة من الباب السابق بخصوص ميكانيكية إعداد ورقة العمل وإجراء التسويات. ولنفرض لتحقيق هذا الغرض المثال التالي:

فيما يلي أرصدة حسابات الأستاذ كما كانت عليه في ١٢/٣١/ ـ قبل إجراء التسويات لشركة السمر التجارية (بالجنيه): أثاث وتركيبات ١٢٣٥٠، سيارات توزيع ١٦٦٥٠، مواد ومهمات ١٥٠٠، مخزون البضائع في ١/١ ٢٢٦٠٠، عملاء ٣٣٩٠٠، أوراق قبض ١٢٠٠٠، نقدية بالبنك والخزينة ٤٨٥٠٠، رأس المال ٧٥٠٠٠، أرباح محجوزة؟، موردون ٢٣٥٠٠، دائنون مختلفون ١٠٤٠٠، أجور مستحقة ١٦٠٠، إيجار مقدم ٨٤٠٠، مخصص اهلاك اثاث ٦٢٥٠، مخصص اهلاك سيارات ٤٥٠٠، مخصص ديون مشكوك فيها ٣٤٠٠، مشتريات ٩٧٦٠٠، مبيعات ١٥٢٧٥٠، مردودات مشتريات ٤١٠٠، مردودات مبيعات ٧٢٥٠، مسموحات مشتريات ٣٥٠٠، مسموحات مبيعات. ٢٢٠٠، خصم نقدي مسموح به ٣٣٠٠، خصم نقدي مكتسب ٢١٠٠، خصم نقدي مفقود على المشتريات ١٣٤٠، نقل للداخل ٥٤٠٠، مصاريف نقل للخارج ٣٢٠٠، أجور ومرتبات عمال البيع والتوزيع ١٤٦٦٠، أجور ومرتبات ادارية ٤٥٥٠، عمولات بيع وتوزيع ٢٤٥٠، مصاريف دعاية واعلان ١٢٠٠، تأمين ضد الحريق ٦٥٠ جنيه.

ولنفترض المعلومات الآتية كانت متاحة في نهاية الفترة:

١ ـ يبلغ الاهلاك السنوي للأثاث والتركيبات ٧٥٠ جنيه وللسيارات ١٥٠٠ جنيه

ويرغب في زيادة مخصص الديون المشكوك فيها بمبلغ ٥٠٠ جنيه، كما بلغت المواد والمهمات المستخدمة في عمليات البيع ٩٠٠ جنيه.

٢ ـ الايجار المقدم تم سداده في ١/١ ليغطي سنتين ويخصص ٣/٤ المبنى المستأجر لعمليات البيع والتوزيع والباقي تشغله الادارة.

٣ ـ الأجور المستحقة تمثل رصيد ١/١ وقد سددت خلال العام وجعل بها حساب أجور عمال البيع والتوزيع مديناً عند السداد.

٤ ـ تبلغ البضاعة الموجودة فعلاً في نهاية العام بالجرد الفعلي ١٢٦٠٠ جنيه.

وعلى أساس هذه البيانات والمعلومات سوف نقوم أولاً بإعداد ميزان المراجعة قبل التسويات، من واقع أرصدة الحسابات قبل إجراء التسويات، ثم نتناول بعض بنوده بالتعليق توضيحاً لمفهوم الأرصدة المدينة والدائنة وعلاقة بعض الأرصدة بالبعض الآخر، ونقوم بعد ذلك بإعداد ورقة العمل وإجراء التسويات وإقفال حسابات الايرادات والمصروفات وإعداد الحسابات الختامية.

شركة السمر التجارية
ميزان المراجعة في ٣١/١٢/ ـ ١٩

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	البيان	ملاحظات
١٢٣٥٠	٦٢٥٠	أثاث وتركيبات ومخصص اهلاك	الأهلاك السنوي ٧٥٠ جنيه
١٦٦٥٠	٤٥٠٠	سيارات توزيع ومخصص اهلاك	الأهلاك السنوي ١٥٠٠ جنيه
١٥٠٠		مواد ومهمات	استخدم منها ٩٠٠ جنيه
٢٢٦٠٠		مخزون بضائع ١/١	آخر المدة ١٢٦٠٠ جنيه
٣٣٩٠٠	٣٤٠٠	عملاء ومخصص ديون مشكوك فيها	يزاد المخصص بمبلغ ٥٠٠ جنيه
١٢٠٠٠		أوراق قبض	
٤٨٥٠٠		نقدية بالبنك وللخزينة	
	٧١٥٠٠٠	رأس المال	
	١٢٦٠٠	أرباح محجوزة	متمم حسابي لجانبي الميزان

	٢٣٥٠٠	موردون	
	١٠٤٠٠	دائنون مختلفون	
	١٦٠٠	أجور مستحقة	تم سدادها تحميلاً على حـ/ أجور البيع والتوزيع
٨٤٠٠		إيجار مقدم	يخص سنتان، $\frac{٣}{٤}$ مصاريف بيع
٩٧٦٠٠	١٥٢٧٥٠	مشتريات ومبيعات	
٧٢٥٠	٤١٠٠	مردودات مشتريات ومردودات مبيعات	
٢٢٠٠	٣٥٠٠	مسموحات مشتريات ومسموحات مبيعات	
٣٣٠٠	٢١٠٠	خصم نقدي	
١٣٤٠		خصم نقدي مفقود على المشتريات	
٥٤٠٠		نقل للداخل	
٣٢٠٠		مصاريف نقل للخارج	
١٤٦٦٠		أجور ومرتبات عمال البيع والتوزيع	
٤٥٥٠		أجور ومرتبات ادارية	
٢٤٥٠		عمولات بيع وتوزيع	
١٢٠٠		مصاريف دعاية واعلان	
٦٥٠		تأمين ضد الحريق	
٢٩٩٧٠٠	٢٩٩٧٠٠		

وقد أضفنا في ميزان المراجعة خانة للملاحظات تدون فيها التسويات اللازمة لأرصدة الحسابات التي تستوجب إجراء تسويات حتى يمكن متابعة هذه التسويات دون أن نسهو على البعض منها. وقد استقينا هذه التسويات من المعلومات التي يتم تجميعها في نهاية الفترة المحاسبية لغرض اجراء التسويات (وهي معطاه في مثالنا الحالي).

هـذا كما تعمـدنا عـدم تخصيص سطر مستقـل لـرصيـد كـل حسـاب من الحسابات. بـل أظهرنـا أرصـدة بعض الحسـابات في صـورة مزدوجـة على نفس السطر، ذلك لاظهار العلاقة بينهما. فرصيد الأثـاث والتركيبـات مدين لأنـه يمثل أصل من الأصول، بينما مخصص أهلاك أثاث والتركيبات دائن لأنه يمثل مجمع ما تم تحميله لايرادات السنوات السابقة عن خدمات الأصول المستنفدة في عملياتها. وقد سبق أن ذكرنا أن مخصص الاهلاك يظهر اما في جانب الخصوم من الميزانية أو مطروحاً من رصيد الأصل المعين في جانب الأصول. ويطلق على مخصص اهلاك الأصل، الحساب المضاد للأصل Contra Asset Account. وحيث أن رصيد الأصل يكون مديناً بطبيعته فـإن الحساب المضـاد (مخصص الاهلاك) الخـاص به يكون دائناً بطبيعته. ومـا ينطبق عـلى الأثاث والتـركيبات ينـطبق على السيـارات والعملاء، كما هو واضح من تفحص ميزان المراجعة.

ومن قراءة الميزان نجد أيضاً أن رصيد حساب المشتريات ورصيـد حساب المبيعات يظهران على نفس السطر. ولا بد من أننا الآن لدينا المقدرة عـلى التمييز بين كل من الحسابين، ونستطيع أن نحدد الرصيد الخاص بكل منهما فالمشتريـات من الأصول (إلى أن يتم تحولها إلى مصروفات) ومن ثم فرصيدها لا بد وأن يكون هو المدين، والمبيعات من الايرادات ورصيدها يكون هو الدائن طبعاً. وينعكس الأمر بالنسبة لمردودات المشتـريات ومـردودات المبيعات، فـالأولى رصيدهـا دائن (لأنها عكس المشتريات)، والثـانية رصيـدها مـدين. وما ينـطبق على المـردودات يسـري عـلى المسمـوحـات والخصم النقـدي. فـالخصم النقـدي المكتسب عـلى المشتريات الآجلة يؤدي إلى تخفيض تكلفتها ومن ثم فرصيده دائن، بينما الخصـم النقدي المسموح به على المبيعات الآجلة يؤدي إلى انقاص قيمتها (وهي ايرادات) وبالتالي فرصيده مدين. والواقع أنه كان من الممكن الاكتفاء في خانة البيان بذكر لفظة مردودات أو مسموحات، كما فعلنا بالخصم النقدي. ويكفي ذلك للتعرف على كونها مردودات مشتريات أو مردودات مبيعات من تحديد طبيعة الرصيد المقابل لها. فإذا كان الرصيد مديناً فهي مردودات (أو مسمـوحات) مبيعـات، وإذا كان الرصيد يقع في الجانب الدائن فهي مردودات (أو مسموحات) مشتريات.

٣ ـ أ ـ ورقة العمل وإجراء التسويات:

من واقع ميزان المراجعة قبل التسويات وبيان التسويات التي يجب اجراؤها على أرصدة بعض الحسابات عن الفترة المحاسبية يتم اعداد ورقة العمل كما هي موضحة بالصفحات التالية. وقد ظهر في ورقة العمل ثماني تسويات كالآتي:

١ ـ تسوية حساب مخصص اهلاك الأثاث والتركيبات بالاهلاك عن العام حيث جعل حساب اهلاك الأثاث والتركيبات مديناً بمبلغ ٧٥٠ جنيه وحساب مخصص اهلاك أثاث والتركيبات دائناً، وبذلك يصبح رصيد حـ/المخصص دائناً بمبلغ ٧٠٠٠ جنيه، كما هو واضح في ميزان المراجعة بعد التسويات. ويقفل حساب اهلاك أثاث والتركيبات (وهو حساب مصروف) في الحسابات الختامية كما سوف يرد حالاً، أما حساب المخصص فيظهر في الميزانية العمومية.

٢ ـ تسوية حساب مخصص اهلاك السيارات بنفس طريقة تسوية حساب مخصص اهلاك أثاث والتركيبات.

٣ ـ تخفيض رصيد حساب المواد والمهمات المستخدمة باعتبارها قد تحولت إلى مصروفات. وقد جعل حساب المواد والمهمات المستخدمة مديناً (حساب مصروف)، وحساب المواد والمهمات دائناً (حساب أصل) بمبلغ ٩٠٠ جنيه قيمة المواد والمهمات المستخدمة. ويقفل حساب المواد والمهمات المستخدمة في الحسابات الختامية.

٤ ـ زيادة مخصص الديون المشكوك فيها بالمبلغ المطلوب ٥٠٠ جنيه بجعل حساب الديون المشكوك فيها (مصروف) مديناً وجعل حساب المخصص دائناً. ويقفل حساب الديون المشكوك فيها في الحسابات الختامية، ويظهر حساب مخصص الديون المشكوك فيها في الميزانية بالرصيد الجديد ٣٩٠٠ جنيه.

٥ ـ اقفال حسابات مخزون أول الفترة والمشتريات (وهي أرصدة مدينة)، ومردودات المشتريات ومسموحاتها والخصم النقدي المكتسب (وأرصدتها دائنة) في حساب تكلفة البضاعة المباعة. ويعتبر توسيط حساب تكلفة البضاعة المباعة هنا

شركة السمر التجارية

ورقة العمل عن السنة المالية المنتهية في ٣١/١٢/-١٩

الحسابات	ميزان المراجعة		التسويات	
	مدين	دائن	مدين	دائن
أثاث وتركيبات ومخصص اهلاك	١٢٣٥٠	٦٢٥٠		٧٥٠ (١)
السيارات ومخصص اهلاك	١٦٦٥٠	٤٥٠٠		١٥٠٠ (٢)
مواد ومهمات	١٥٠٠			٩٠٠ (٣)
مخزون بضائع ١/١	٢٢٦٠٠			٢٢٦٠٠ (٥)
عملاء ومخصص ديون	٣٣٩٠٠	٣٤٠٠		٥٠٠ (٤)
أوراق قبض	١٢٠٠٠			
نقدية	٤٨٥٠٠			
رأس المال		٧٥٠٠٠		
أرباح محجوزة		١٢٦٠٠		
موردون		٢٣٥٠٠		
دائنون مختلفون		١٠٤٠٠		
أجور مستحقة		١٦٠٠	١٦٠٠ (٧)	
ايجار مقدم	٨٤٠٠			٤٢٠٠ (٨)
مشتريات ومبيعات	٩٧٦٠٠	١٥٢٧٥٠		٩٧٦٠٠ (٥)
مردودات	٧٢٥٠	٤١٠٠	٤١٠٠ (٥)	
مسموحات	٢٢٠٠	٣٥٠٠	٣٥٠٠ (٥)	
خصم نقدي	٣٣٠٠	٢١٠٠	٢١٠٠ (٥)	
خصم نقدي مفقود	١٣٤٠			
نقل للداخل	٥٤٠٠			٥٤٠٠ (٥)
مصاريف نقل للخارج	٣٢٠٠			
جور ومرتبات بيعية	١٤٦٦٠			١٦٠٠ (٧)
أجور ومرتبات ادارية	٤٥٥٠			

شركة السمر التجارية
ورقة العمل عن السنة المالية المنتهية في ٣١/١٢/-١٩

ميزان المراجعة بعد التسويات		الحسابات الختامية		الميزانية العمومية	
مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن
١٢٣٥٠	٧٠٠٠			١٢٣٥٠	٧٠٠٠
١٦٦٥٠	٦٠٠٠			١٦٦٥٠	٦٠٠٠
٦٠٠				٦٠٠	
—					
٣٣٩٠٠	٣٩٠٠			٣٣٩٠٠	٣٩٠٠
١٢٠٠٠				١٢٠٠٠	
٤٨٥٠٠				٤٨٥٠٠	
	٧٥٠٠٠				٧٥٠٠٠
	١٢٦٠٠				١٢٦٠٠
	٢٣٥٠٠				٢٣٥٠٠
	١٠٤٠٠				١٠٤٠٠
—					
٤٢٠٠				٤٢٠٠	
	١٥٢٧٥٠		١٥٢٧٥٠		
٧٢٥٠		٧٢٥٠			
٢٢٠٠		٢٢٠٠			
٣٣٠٠		٣٣٠٠			
١٣٤٠		١٣٤٠			
٣٢٠٠		٣٢٠٠			
١٣٠٦٠		١٣٠٦٠			
٤٥٥٠		٤٥٥٠			

عمولات بيعية	٢٤٥٠			
مصاريف دعاية واعلان	١٢٠٠			
تأمين ضد الحريق	٦٥٠			
	٢٩٩٧٠٠	٢٩٩٧٠٠		
اهلاك أثاث وتركيبات			٧٥٠ (١)	
اهلاك سيارات			١٥٠٠ (٢)	
مواد ومهمات مستخدمة			٩٠٠ (٣)	
ديون مشكوك فيها			٥٠٠ (٤)	
تكلفة البضاعة المباعة			١١٥٩٠٠ (٥)	١٢٦٠٠ (٦)
مخزون بضائع ١٢/٣١			١٢٦٠٠ (٦)	
ايجار: بيعي			٣١٥٠ (٨)	
اداري			١٠٥٠ (٨)	
			١٤٢٢٥٠	١٤٢٥٠
صافي أرباح العام				

ضرورياً حتى يمكن إظهار مخزون آخر الفترة في الميزانية العمومية، كما هو واضح من التسوية التالية. ويمكن بالرغم من ذلك، أن تظهر تكلفة البضاعة المباعة في حساب المتاجرة تفصيلياً كما سوف نرى فيما بعد.

٦ ـ اثبات بضاعة آخر الفترة وتسوية حساب تكلفة البضاعة المباعة الذي تم توسيطه لهذا الغرض بها، حيث جعل مخزون بضائع آخر الفترة مديناً وحساب تكلفة البضاعة المباعة دائناً بمبلغ ١٢٦٠٠ جنيه.

٧ ـ إقفال الأجور المستحقة في أجور ومرتبات البيع والتوزيع حيث جعل الأخير مديناً بها عند السداد، ولذلك جعلنا حساب الأجور المستحقة مديناً بالمبلغ

٢٤٥٠	٢٤٥٠				
١٢٠٠	١٢٠٠				
٦٥٠	٦٥٠				
٧٥٠		٧٥٠			
١٥٠٠		١٥٠٠			
٩٠٠		٩٠٠			
٥٠٠		٥٠٠			
١٠٣٣٠٠		١٠٣٣٠٠			
١٢٦٠٠				١٢٦٠٠	
٣١٥٠		٣١٥٠			
١٠٥٠		١٠٥٠			
٢٩١١٥٠	٢٩١١٥٠				
		٢٤٠٠			٢٤٠٠
		١٥٢٧٥٠	١٥٢٧٥٠	١٤٠٨٠٠	١٤٠٨٠٠

(١٦٠٠ جنيه) مقابل جعل حساب أجور ومرتبات بيعية دائناً.

٨ ـ تسوية حساب الايجار المقدم بما يوازي خدمات المبنى المستأجر التي استفادت منها السنة المالية، حيث يغطي الايجار المقدم سنتين اعتباراً من بداية السنة المالية. ولهذا الغرض جعلنا حساب الايجار المتعلق بعمليات البيع والتوزيع مديناً بمبلغ ٣١٥٠ جنيه ($\frac{٣}{٤}$ إيجار المبنى عن سنة)، والايجار المتعلق بالعمليات الادارية مديناً بمبلغ ١٠٥٠ جنيه ($\frac{١}{٤}$ إيجار المبنى عن سنة) مقابل جعل حساب الايجار المقدمَ دائناً بمبلغ ٤٢٠٠ جنيه (نصف الايجار المقدم عن سنتين). ويعتبر كل من حسابي الايجار من حسابات المصروفات، أما رصيد حساب الايجار المقدم

(٤٢٠٠) فيظهر في الأصول في الميزانية.

هذا ويوضح القيد التالي أرقام التسويات كما وردت في ورقة العمل حتى يمكن الرجوع اليها. والواقع أنه كان في الامكان اجراء قيد تسوية مستقل لكل واحدة من هذه التسويات الثمانية.

ويمكن اثبات هذه التسويات بالقيد المركب التالي:

	من مذكورين:	
٧٥٠	حـ/اهلاك الأثاث والتركيبات	(١)
١٥٠٠	حـ/اهلاك السيارات	(٢)
٩٠٠	حـ/مواد ومهمات مستخدمة	(٣)
٥٠٠	حـ/الديون المشكوك فيها	(٤)
١١٥٩٠٠	حـ/تكلفة البضاعة المباعة	(٥)
٤١٠٠	حـ/مردودات المشتريات	(٥)
٣٥٠٠	حـ/مسموحات المشتريات	(٥)
٢١٠٠	حـ/الخصم النقدي المكتسب	(٥)
١٢٦٠٠	حـ/مخزون آخر الفترة	(٦)
١٦٠٠	حـ/أجور مستحقة	(٧)
٤٢٠٠	حـ/الايجار	(٨)
	إلى مذكورين:	
٧٥٠	حـ/مخصص اهلاك أثاث وتركيبات	(١)
١٥٠٠	حـ/مخصص اهلاك سيارات	(٢)
٩٠٠	حـ/مواد ومهمات	(٣)
٥٠٠	حـ/مخصص ديون مشكوك فيها	(٤)
٢٢٦٠٠	حـ/مخزون أول الفترة	(٥)
٩٧٦٠٠	حـ/المشتريات	(٥)
٥٤٠٠	حـ/النقل للداخل	(٥)
١٢٦٠٠	حـ/تكلفة البضاعة المباعة	(٦)
١٦٠٠	حـ/اجور ومرتبات بيعية	(٧)
٤٢٠٠	حـ/ايجار مقدم	(٨)

اثبات التسويات الخاصة بالفترة في ١٢/٣١/ ـ ١٩

٣ ـ ب ـ اعداد حساب المتاجرة، وإجراء قيود الاقفال للحسابات التي تظهر فيه :

أوضحنا في الفصل المتقدم أن الهدف من إعداد حساب المتاجرة هـو قياس هامش الربح الاجمالي Gross Margin الناتج عن عمليات شراء وبيع البضائع. وبمعنى آخر فهو يمكن من قيـاس الاضافـة إلى تكلفة البضـاعة المبـاعة التي أمكن تحقيقها من بيع هذه البضاعة للعملاء بأسعار مختلفة (عادة ما تكون مرتفعة) عن أسعار التكلفة. ويتأتى ذلك عن طريق مقارنـة تكلفة البضـاعة المبـاعة بصـافي المبيعات. وقد جرت العادة أن يظهر في حساب المتاجرة ـ في ظل طريقة المخزون الدوري تفاصيل تكلفة البضاعة المباعة وتفاصيل صافي المبيعات، ذلك لأن هذه التفاصيل قد تكون أكثر فائدة من إظهار رقم واحد يمثل تكلفـة البضاعـة المباعـة وآخر يمثل صافي المبيعات. ويترتب على ذلك أن الجانب المدين من حساب المتاجرة يظهر كل التسويات التي تظهر في حساب تكلفة البضاعة المباعة ـ إذا تم توسيطه ـ في ظل طريقة المخزون الدوري. ويظهر حساب المتاجرة كما يتم تصويره من واقع ورقة العمل لمثالنا الجاري في الصفحة التالية.

وكما سبق أن أوضحنا فإن حساب تكلفة البضاعة المباعـة يتحدد بـأرصدة سبعة حسابات رئيسية هي :

حـ/مخزون بضائع ١/١، حـ/مشتريات بضائع، حـ/نقل للداخل، وهذه الحسابات الثلاثة تقفل في حساب تكلفـة البضاعـة المباعـة (أو حساب المتـاجرة) بجعلها دائنة وجعل حـ/تكلفة البضاعة المبـاعة (أو حسـاب المتاجـرة) مدينـاً بها ولذلك فهي تظهر في الجانب المدين من حـ/المتاجرة بإشارة موجبة، لأنها حسابات أصـول (حتى تاريـخ اقفالهـا) وأرصدتهـا مدينـة بـطبيعتهـا. أمـا حـ/مـردودات المشتـريات، و حـ/مسمـوحـات المشتـريـات، وحـ/الخصم المكتسب فتقفـل في حـ/تكلفة البضاعـة المباعـة (أو حـ/المتاجـرة) بجعلها مـدينة وجعـل حـ/تكلفة البضـاعة (أو حـ/المتـاجرة) دائنـاً بها. وذلـك لأن أرصدة هـذه الحسابـات دائنة بطبيعتها. ولما كانت هذه الحسابات (ذات الأرصدة الدائنة) تظهر في الجانب المدين من حـ/المتاجرة فإنها تخصم في هذا الجانب. أي توضع بإشارة سالبـة (الرصيـد

شركة السمر التجارية
حساب المتاجرة عن السنة المالية المنتهية في ٣١/١٢/ - ١٩

دائن			مدين		
	جنيه	جنيه		جنيه	جنيه
اجمالي المبيعات		١٥٢٧٥٠	مخزون بضائع ١/١		٢٢٦٠٠
يخصم :			مشتريات بضائع	٩٧٦٠٠	
مردودات مبيعات	٧٢٥٠		نقل للداخل	٥٤٠٠	
مسموحات مبيعات	٣٢٠٠		مجموع	١٠٣٠٠٠	
خصم مسموح به	٣٣٠٠		يخصم :		
		١٢٧٥٠	٤١٠٠ مردودات مشتريات		
			٣٥٠٠ مسموحات مشتريات		
صافي المبيعات		١٤٠٠٠٠	٢١٠٠ خصم مكتسب	٩٧٠٠	
			صافي تكلفة المشتريات		٩٣٣٠٠
			تكلفة البضاعة المتاحة للبيع		١١٥٩٠٠
			يخصم :		
			مخزون بضائع ٣١/١٢		١٢٦٠٠
			تكلفة البضاعة المباعة عن العام		١٠٣٣٠٠
			مجمل الربح (يقفل في حساب الأرباح والخسائر)		٣٦٧٠٠
		١٤٠٠٠٠			١٤٠٠٠٠

المدين هو رصيد دائن بالسالب). ويؤدي المجموع الجبري لأرصدة الحسابات الستة إلى تحديد تكلفة البضاعة التي اتيحت للبيع خلال الفترة المحاسبية. ويأتي دور الحساب السابع وهو حـ/مخزون آخر الفترة (١٢/٣١) ليحدد تكلفة البضاعة التي تم بيعها فعلاً من البضائع التي كانت متاحة للبيع خلال الفترة. وبالتعرف على مقدار تكلفة هذا المخزون يتحدد الرصيد الواجب ظهوره في الميزانية العمومية، وبخصم هذا المقدار من تكلفة البضاعة المتاحة للبيع، نتعرف على تكلفة ما تم بيعه فعلاً خلال الفترة. وبالتالي فيجعل حـ/مخزون آخر الفترة مديناً (وهو من حسابات الأصول) ويجعل حساب تكلفة البضاعة المباعة (أو حساب المتاجرة) دائناً. ويجب مراعاة أن القيد الخاص بمخزون آخر الفترة هو قيد إثبات لوجوده وليس قيد اقفال لرصيده الموجود فعلاً. ففي ظل طريقة المخزون الدوري، ينشأ رصيد/ مخزون آخر الفترة في نهايتها، ولا يقفل في نهايتها. ويوضح النموذج المبسط الموضح في الصفحة التالية أثر هذه الحسابات السبعة على تكلفة البضاعة المباعة (أو الجانب المدين من حـ/المتاجرة).

وحيث أننا قد وسطنا حساب تكلفة البضاعة المباعة في ورقة العمل لأغراض اجراء التسويات الخاصة بها، وتم فيها اقفال الحسابات الستة الواردة في ميزان المراجعة قبل التسويات، واثبات مخزون البضاعة في ١٢/٣١، فإن قيود الاقفال الخاصة بحساب المتاجرة في هذه الحالة تقتصر على الآتي:

١٠٣٣٠٠ من حـ/حساب المتاجرة
١٠٣٣٠٠ إلى حـ/تكلفة البضاعة المباعة
اقفال تكلفة البضاعة المباعة الموضح تفاصيلها في قيد التسويات وفي حساب المتاجرة.

١٥٢٧٥٠ من حـ/اجمالي المبيعات
١٥٢٧٥٠ إلى حـ/المتاجرة
اقفال اجمالي المبيعات عن العام في حساب المتاجرة

حـ/تكلفة البضاعة المباعة (طريقة المخزون الدوري)
أو الجانب المدين من حـ/المتاجرة

	دائن	مدين	الرصيد
حـ/مخزون بضائع أول المدة يجعل دائناً برصيد ١/١		٢٢٦٠٠	٢٢٦٠٠
حـ/مشتريات البضائع يجعل دائناً برصيد ١٢/٣١		٩٧٦٠٠	١٢٠٢٠٠
حـ/النقل للداخل يجعل دائناً برصيد ١٢/٣١		٥٤٠٠	١٢٥٦٠٠
حـ/مخزون بضائع آخر المدة يجعل مديناً برصيد الجرد في ١٢/٣١	١٢٦٠٠		١١٣٠٠٠
حـ/مردودات المشتريات يجعل مديناً برصيد ١٢/٣١	٤١٠٠		١٠٨٩٠٠
حـ/مسموحات المشتريات يجعل مدينا برصيد ١٢/٣١	٢٥٠٠		١٠٥٤٠٠
حـ/الخصم المكتسب يجعل مديناً برصيد ١٢/٣١	٢١٠٠		١٠٣٣٠٠
الرصيد المدين الذي يمثل تكلفة البضاعة المباعة عن الفترة المحاسبية			↑

١٢٧٥٠		من حـ/المتاجرة
		إلى مذكورين :
	٧٢٥٠	حـ/مردودات المبيعات
	٢٢٠٠	حـ/مسموحات المبيعات
	٣٣٠٠	حـ/خصم مسموح به
		اقفال الحسابات بعالية في حساب المتاجرة

أما إذا لم تقفل الحسابات الخاصة بتحديد تكلفة المبيعات (التسويات التي تحمل رقم (٥)، (٦) في قيد التسوية المركب وورقة العمل) في حـ/تكلفة البضاعة المباعة بصفة رسمية ضمن قيود التسوية، كما سبق أن أوضحنا، فإن قيود الاقفال الخاصة بالحسابات التي تظهر في الجانب المدين من حـ/المتاجرة تكون كالآتي:

١٢٥٦٠٠		من حـ/المتاجرة
		إلى مذكورين:
	٢٢٦٠٠	مخزون بضائع ١/١
	٩٧٦٠٠	مشتريات بضائع
	٥٤٠٠	نقل للداخل

		من مذكورين:
٤١٠٠		حـ/مردودات مشتريات
٣٥٠٠		حـ/مسموحات مشتريات
٢١٠٠		حـ/خصم مكتسب
١٢٦٠٠		حـ/مخزون بضائع ١٢/٣١
	٢٢٣٠٠	إلى حـ/المتاجرة

ويحل هذان القيدان محل القيد الأول الخاص بإقفال تكلفة البضاعة المباعة في حـ/المتاجرة.

وبمقارنة جانبي حساب المتاجرة يتحدد هامش الربح الاجمالي الناتج عن مقارنة المبيعات بتكلفة البضاعة المباعة، والذي يتاح لتغطية المصاريف المختلفة للفترة المحاسبية وتغطية الأرباح الصافية المستهدفة، وتتم هذه العملية الأخيرة في حساب آخر يطلق عليه حساب الأرباح والخسائر، ومن ثم يصبح من الضروري اقفال رصيد حساب المتاجرة من مجمل ربح (أو مجمل خسارة) في حساب الأرباح والخسائر بالقيد الآتي:

٣٦٧٠٠		من حـ/المتاجرة
	٣٦٧٠٠	إلى حـ/الأرباح والخسائر
		اقفال مجمل الربح عن العام في حـ/الأرباح والخسائر.

ويكون القيد عكسياً إذا حققت المنشأة خسائراً.

٣ ـ جـ ـ اعداد حساب الأرباح والخسائر واجراء الاقفال للحسابات التي تظهر فيه :

يهدف حساب الأرباح والخسائر إلى قياس النتيجة الصافية لعمليات المشروع خلال الفترة المحاسبية من أرباح أو خسائر صافية. وبالتالي فهو يتحمل بكل المصروفات الخاصة بالفترة المحاسبية، بخلاف تكلفة البضاعة المباعة، وكل الخسائر التي يتحملها المشروع خلالها، كما يظهر كل الايرادات الفرعية الأخرى للمشروع بالاضافة إلى مجمل الربح (أو مجمل الخسائر) المنقول إليه من حساب المتاجرة. وبعد اجراء المقابلة (أو المقاصة) بين المصروفات والايرادات المتاحة لتغطيتها تتحدد النتيجة الصافية لعمليات المشروع من أرباح أو خسائر عن الفترة المحاسبية. وسوف نقوم أولاً بإعداد حساب الأرباح والخسائر لمثالنا الجاري، ثم نعلق على شكل الحساب وأقسام بنود المصروفات والايرادات، ثم نجري قيود الاقفال اللازمة بخلاف ما تقدم.

ويتم اعداد حساب الأرباح والخسائر ـ مثله في ذلك مثل حساب المتاجرة والحساب الختامي ـ عن الفترة المحاسبية، حيث يمثل تكملة إجراءات مقابلة الايرادات التي تحققت خلال الفترة بما يخصها من مصروفات، والتي بدأت ـ في هذه الحالة ـ بإعداد حساب المتاجرة. ويظهر الجانب الدائن للحساب مجمل الربح كما يظهر في حساب المتاجرة (إذا كان هناك مجمل خسارة فيظهر في الجانب المدين) ثم الايرادات المتنوعة من المصادر الفرعية والعرضية المختلفة. وبرغم أن مثالنا الجاري ليس فيه مثل هذه الايرادات المتنوعة، فقد أوردنا بعض بنود على سبيل المثال، حتى تكتمل الصورة.

شركة السمر التجارية

حساب الأرباح والخسائر عن السنة المالية المنتهية في ٣١/١٢/ ـ ١٩

مدين(مصروفات)			دائن (ايرادات)		
جنيه	جنيه		جنيه	جنيه	
		المصارف البيعية :	٣٦٧٠٠		
	٣٢٠٠	مصاريف نقل للخارج			مجمل الربح من
	١٣٠٦٠	أجور ومرتبات بيعية			حـ/المتاجرة
	٢٤٥٠	عمولات بيعية		-	ايرادات متنوعة :
	١٢٠٠	دعاية واعلان		-	فوائد دائنة
	٦٥٠	تأمين ضد الحريق		-	ايجارات دائنة
	٧٥٠	اهلاك أثاث وتركيبات		-	أرباح رأسمالية
	١٥٠٠	اهلاك سيارات		-	كوبونات أوراق مالية
	٩٠٠	مواد ومهمات مستخدمة		-	عمولات دائنة
	٣١٥٠	ايجار			....
٢٦٨٦٠	——	مجموع المصاريف البيعية			
		المصاريف الادارية			
		والتمويلية :			
	١٣٤٠	خصم نقدي مفقود			
	٤٥٥٠	اجور ومرتبات ادارية			
	٥٠٠	ديون مشكوك فيها			
	١٠٥٠	ايجار			
٧٤٤٠	——	مجموع المصاريف الادارية			
		والتمويلية :			
٣٤٣٠٠					
٢٤٠٠		صافي أرباح العام			
٣٦٧٠٠			٣٦٧٠٠		

وقد تم تقسيم المصروفات في الجانب المدين الى قسمين: احدهما لمصروفات البيع والتوزيع، والثاني للمصروفات الادارية والتمويلية. وقد اعتبرنا كل من أرصدة حسابات التأمين ضد الحريق واهلاك الأثاث والتركيبات من مصروفات البيع والتوزيع، على افتراض أنها تتعلق بعمليات البيع والتوزيع. أما إذا كان جزء منها يتعلق بالعمليات الادارية ـ مثلما فعلنا في حساب الايجار مثلاً ـ فإنه يستبعد من المصاريف البيعية ويحمل على المصاريف البيعية الادارية والتمويلية.

وتكون قيود الاقفال اللازمة لاعداد حساب الأرباح والخسائر في مثالنا الجاري كالآتي:

٣٤٣٠٠		من حـ/الأرباح والخسائر
		إلى مذكورين:
	٣٢٠٠	حـ/مصاريف نقل للخارج
	١٣٠٦٠	حـ/أجور ومرتبات بيعية
	٢٤٥٠	حـ/عمولات بيعية
	١٢٠٠	حـ/دعاية واعلان
	٦٥٠	حـ/تأمين ضد الحريق
	٧٥٠	حـ/اهلاك أثاث وتركيبات
	١٥٠٠	حـ/اهلاك سيارات
	٩٠٠	حـ/مواد ومهمات مستخدمة
	٤٢٠٠	حـ/الايجار
	١٣٤٠	حـ/خصم نقدي مفقود
	٤٥٥٠	حـ/أجور ومرتبات ادارية
	٥٠٠	حـ/ديون مشكوك فيها
		اقفال حسابات المصاريف البيعية والادارية والتمويلية في حساب الأرباح والخسائر عن العام

هذا وقد سبق اقفال مجمل ربح المتاجرة في حساب الأرباح والخسائر. وإذا وجدت ايرادات متنوعة فإن حساباتها تجعل مدينة بأرصدتها بعد أجراء التسويات مقابل جعل حساب الأرباح والخسائر دائناً.

٣ ـ د ـ التصرف في أرباح العام الصافية كما تظهر في حساب الأرباح والخسائر:

حتى الآن كنا دائماً نفترض أن أرباح الفترة المحاسبية تضاف على رصيد حبساب الأرباح المحجوزة، وإذا كانت خسائر فتخصم من هذا الرصيد. إلا أن صاحب أو أصحاب المشروع لا يستثمرون أموالهم فيه لمجرد الرغبة في تراكم الأرباح وتركها فيه وإنما قد يقرون سحب جزء من الأرباح لتغطية نفقاتهم الخاصة. ونجد في الواقع أنه إذا كان المشروع مملوكا لفرد واحد فإنه هذا المالك عادة ما يقوم بسحب مبالغ من خزينة المشروع للانفاق على مستلزمات المعيشة (كما قد يسحب بضاعة أيضاً) خلال الفترة المحاسبية من تحت حساب الأرباح التي ينتظر تحقيقها من مزاولة المشروع لعملياته على مدار الفترة. كما قد يمتد هذا الحق إذا تعدد ملاك المشروع، إذ قد يتم الاتفاق فيما بينهم على أن يكون لكل منهم الحق في سحب مبالغ في حدود معينة على مدار الفترة المحاسبية حتى تتحدد نتيجة عمليات المشروع في نهاية العام، ويكون ذلك في العادة عندما يكون عدد الملاك محدوداً في شركات يطلق عليها شركات الأشخاص. أما إذا كان عدد الملاك كبيراً، كما هو الحال فيما يسمى بالشركات المساهمة مثلاً، فلا يكون لأي من الملاك الحق في سحب أي مبالغ من تحت حساب الأرباح، وإنما قد يتقرر في نهاية الفترة المحاسبية توزيع جزء من الأرباح التي يحققها المشروع على ملاكه. وفي كل من هذه الأحوال فإن رصيد حساب الأرباح والخسائر لا يقفل بكامل مقداره في حساب الأرباح المحجوزة. وسوف نتناول في هذا البند الفرعي الاجراءات المحاسبية المتعلقة بقيد المسحوبات في حالة وجودها، وكيفية معالجتها في رصيد أرباح العام، ثم نعالج توزيع الأرباح وتسوية الأرباح غير الموزعة في حساب الأرباح المحجوزة. وسوف يقتصر على القواعد العامة، دون التفاصيل.

أ ـ حالة قيام المالك أو الشركاء بسحب مبالغ من خزينة المشروع:

يتم في هذه الحالة فتح حساب خاص لمسحوبات المالك، أو حساب لكل شريك لتسجيل المسحوبات التي يقوم بها كل منهم خلال الفترة المحاسبية. فإذا قام

حسونة مثلاً بسحب مبلغ ٥٠٠ جنيه من خزينة محلات حسونة التجارية لمصروفاته الخاصة فإن هذه العملية تسجل دفترياً في دفاتر المحلات كالآتي:

٥٠٠		من حـ/المسحوبات
	٥٠٠	إلى حـ/النقدية

وعندما تتحدد الأرباح في نهاية الفترة، فإن المسحوبات تخصم منها قبل اقفال الباقي في حساب الأرباح المحجوزة. وعادة ما يتم تصوير حساب خاص لبيان كيفية التصرف في الأرباح يطلق عليه حساب التوزيع. فإذا بلغت أرباح محلات حسونة مثلاً عن الفترة ١٦٥٠ جنيه، فإنه يتم إجراء القيود الآتية في نهاية الفترة:

١٦٥٠		من حـ/الأرباح والخسائر
	١٦٥٠	إلى حـ/التوزيع
		اقفال أرباح الفترة في حساب التوزيع
٥٠٠		من حـ/التوزيع
	٥٠٠	إلى حـ/المسحوبات
		اقفال المسحوبات خلال الفترة في حساب التوزيع

ثم يقفل حساب التوزيع بعد ذلك بالرصيد في حساب الأرباح المحجوزة كالآتي:

١١٥٠		من حـ/التوزيع
	١١٥٠	إلى حـ/الأرباح المحجوزة
		إقفال الأرباح غير الموزعة في حساب الأرباح المحجوزة

ب ـ حالة قيام المالك أو الشركاء بسحب بضائع من المشروع:

قد يقوم المالك بسحب جزء من البضائع التي يقوم المشروع بالاتجار فيها لأغراض استخدامه الخاص. ويمكن تسجيل هذه المسحوبات بأسعار البيع أو أسعار التكلفة، وسوف نقتصر في معالجتها هنا على أساس أسعار التكلفة. ويختلف القيد اللازم لاثبات هذه المسحوبات طبقاً لطريقة المخزون المتبعة. ففي ظل

طريقة المخزون المستمر يكون القيد (٦٠٠ جنيه مثلاً هي تكلفة البضاعة المسحوبة):

٦٠٠ من حـ/المسحوبات

٦٠٠ إلى حـ/المخزون

أما في ظل طريقة المخزون الدوري فيمكن توسيط حساب «البضائع المسحوبة» كما يمكن جعل حساب المشتريات أو مخزون البضائع أول الفترة دائناً بها. وفي حالة توسيط حساب البضائع المسحوبة يكون القيد كالآتي:

٦٠٠ من حـ/المسحوبات

٦٠٠ إلى حـ/البضائع المسحوبة

ويخصم رصيد حساب البضائع المسحوبة في نهاية الفترة من المشتريات ضمن إجراءات تحديد تكلفة البضاعة المباعة، كما تعالج مردودات أو مسموحات المشتريات مثلاً.

ويقفل رصيد حساب المسحوبات في حساب التوزيع كما هو موضح في الحالة الأولى.

جـ - حالة اقرار مجلس الادارة لتوزيع جزء من الأرباح على الملاك:

عند اقرار توزيع جزء من أرباح الفترة المحاسبية على الملاك، وبصرف النظر عن تمام عملية التوزيع الفعلي أو عدم تمامها، يتم اجراء القيد الآتي (١٥٠٠ جنيه في مثال شركة السمر التجارية مثلاً):

١٥٠٠ من حـ/التوزيع

١٥٠٠ إلى حـ/توزيعات الأرباح المستحقة

وإذا تم سداد الأرباح المقرر توزيعها على الملاك فعلاً قبل اعداد الميزانية العمومية في تاريخ نهاية الفترة المحاسبية، يجري القيد التالي:

١٥٠٠ من حـ/توزيعات الأرباح المستحقة

١٥٠٠ إلى حـ/النقدية

ثم يقفل رصيد حساب التوزيع في حساب الأرباح المحجوزة، وهو لمثالنا

الجاري مبلغ ٩٠٠ جنيه، بالقيد التالي:

٩٠٠ من حـ/التوزيع

٩٠٠ لى حـ/الأرباح المحجوزة

وفيما يلي نموذج مبسط لحساب التوزيع في هذه الحالة:

شركة السمر التجارية

حساب توزيع أرباح السنة المالية المنتهية في ٣١/١٢/ ـ ١٩

١٥٠٠	إلى حـ/توزيعات الأرباح المستحقة	٢٤٠٠	أرباح العام (من حـ/ أرباح وخسائر)
٩٠٠	إلى حـ/ الأرباح المحجوزة		
٢٤٠٠		٢٤٠٠	

هذا وسوف نستكمل مثالنا على أساس أن توزيعات الأرباح المستحقة لم تسدد في نهاية السنة المالية. ويترتب على ذلك أن التوزيعات المستحقة تظهر بين الالتزامات في الميزانية العمومية.

٤ ـ الميزانية العمومية:

حيث يكون الهدف الأساسي والرئيسي للمشروعات التجارية هو تحقيق أرباح نتيجة الاتجار في السلع المختلفة، فإن حاجتها إلى الأصول الثابتة مثل الأراضي والمباني والآلات والمعدات والعدد والأدوات تكون مقصورة على ما يتلاءم مع احتياجات نشاطها التجاري في شراء وبيع الأصناف المختلفة من البضائع. ولذلك نجد أن قيمة الأصول الثابتة بالنسبة إلى مجموع الأصول في هذه المشروعات تكون صغيرة، أما أصولها المتداولة من بضائع وعملاء وخلافه فتمثل النسبة الكبرى من مجموع الأصول. ولذلك يرى البعض أن ترتيب الأصول في ميزانيات المشروعات التجارية يجب أن يبدأ بالأصول المتداولة وبالأصول الأكثر

سيولة، ذلك بخلاف المشروعات الصناعية التي تمثل الأصول الثابتة النسبة الكبرى من مجموع أصولها. والواقع أن لهذا الرأي ما يبرره منطقياً حيث الأصول المتداولة في المشروعات التجارية هي موضوع نشاطها الرئيسي. غير أنه قد جرت العادة في العرف المحاسبي العربي على البدىء بالأصول الثابتة في ترتيب أصول المشروعات التجارية بنفس النمط المستخدم في المشروعات الصناعية (تبدأ ميزانيات البنوك وشركات التأمين بالأصول المتداولة مرتبة على حسب أكثرها سيولة يرد أولاً). ولن نخرج عن هذا العرف على هذا المستوى من الدراسة المبدئية.

وعلى أساس ما تقدم يمكننا تصوير الميزانية العمومية لشركة السمر التجارية من واقع ورقة العمل، وبعد الأخذ في الاعتبار اقرار توزيع جزء من الأرباح كما يتضح فيما يلي:

شركة السمر التجارية
الميزانية العمومية في ٣١/١٢/ ـ ١٩

الأصول (جنيه)

البيان		
أولاً: الأصول الثابتة :		
١٢٣٥٠ وتركيبات أثاث		
٧٠٠٠ ـ مخصص اهلاك		
———	٥٣٥٠	
١٦٦٥٠ سيارات		
٦٠٠٠ ـ مخصص	١٠٦٥٠	
مجموع الأصول الثابتة	———	١٦٠٠٠
ثانياً: الأصول المتداولة :		
مواد ومهمات	٦٠٠	
مخزون بضائع ٣١/١٢	١٢٦٠٠	
٣٣٩٠٠ عملاء		
٣٩٠٠ ـ مخصص ديون		
———	٣٠٠٠٠	
أوراق قبض	١٢٠٠٠	
إيجار مقدم	٤٢٠٠	
نقدية	٤٨٥٠٠	
مجموع الأصول المتداولة	———	١٠٧٩٠٠
مجموع الأصول =		١٢٣٩٠٠

الخصوم (جنيه)

البيان		
أولاً: حقوق الملكية		
رأس المال	٧٥٠٠٠	
الأرباح المحجوزة	١٣٥٠٠	
مجموع حقوق الملكية	———	٨٨٥٠٠
ثانياً: الالتزامات :		
دائنون مختلفون	٣٣٩٠٠	
توزيعات أرباح مستحقة	١٥٠٠	
مجموع الالتزامات	———	٣٥٤٠٠
مجموع الخصوم		١٢٣٩٠٠

أسئلة وتمارين
على الفصل التاسع

أولاً: الأسئلة:

السؤال الأول:

تكلم باختصار عن كل ما يأتي: مجمل الربح، صافي الربح، الأرباح الموزعة، المسحوبات، الأرباح المحجوزة، المصاريف البيعية، المصاريف الادارية والتمويلية.

السؤال الثاني:

علل لماذا تعتبر كل من العبارات التالية خطأ أو صواب مستعيناً بأمثلة ملائمة في حالة الضرورة:

أ ـ يتم اعداد حساب المتاجرة عن فترة زمنية معينة هي الفترة المحاسبية لأنه يوضح صافي المبيعات خلال الفترة وما يقابلها من مصروفات بيعية تخص الفترة، أما حساب الأرباح والخسائر فيتم اعداده في تاريخ نهاية الفترة ليقيس صافي الربح (أو صافي الخسارة) في ذلك التاريخ.

ب ـ يعتبر كل من مخزون أول الفترة وصافي المشتريات من المصروفات التي تظهر أرصدتها في نهاية الفترة في ميزان المراجعة لأغراض تحديد تكلفة البضاعة المباعة في ظل طريقة المخزون الدوري، أما مخزون آخر الفترة فيظهر رصيده في ميزان المراجعة قبل التسويات بين أرصدة الأصول.

جـ ـ إذا كان رصيد المسموحات مديناً فهو يمثل مسموحات مشتريات لأن المشتريات مدينة والعكس في حالة المبيعات.

د ـ في ظل طريقة المخزون المستمر يمكن أن يظهر حساب المتاجرة على

الصورة المختصرة التالية:

xxx صافي المبيعات عن الفترة

xxx ـ تكلفة المبيعات عن الفترة

---

xxx مجمل الربح.

هـ ـ في ظل طريقة المخزون الدوري يمكن أن يظهر في الجانب الدائن من حساب المتاجرة الحسابات الآتية: اجمالي المبيعات، مخزون آخر الفترة، مردودات مشتريات، والخصم النقدي المسموح به، بينما يظهر الجانب المدين في هذه الحالة، مخزون أول الفترة، المشتريات، النقل للداخل، مردودات المبيعات، مسموحات المبيعات، والخصم النقدي المكتسب، وذلك لأن أرصدة حسابات المجموعة الأولى دائنة بينما أرصدة حسابات المجموعة الثانية مدينة.

و ـ يتحمل حساب الأرباح والخسائر بكل عناصر المصروفات فيما عدا تلك التي تتعلق بعمليات البيع والتوزيع، ويتحمل أيضاً بكل الخسائر التي تتحقق خلال الفترة.

ز ـ يقفل مجمل ربح المتاجرة في الجانب المدين من حساب الأرباح والخسائر لأنه يظهر في الجانب المدين من حساب المتاجرة، والعكس في حالة مجمل الخسارة.

حـ ـ تؤدي المسحوبات إلى نقص الأصول حتماً، كما تؤدي أيضاً اما إلى نقص حقوق الملكية أو زيادة الالتزامات.

ط ـ يحق لكل شريك في أي مشروع السحب من أموال المشروع للانفاق الخاص بصرف النظر عن شكل المشروع، ذلك من تحت حساب حصته في الأرباح التي ينتظر أن يحققها المشروع على مدار الفترة المحاسبية.

ي ـ تظهر أرصدة المسحوبات في الجانب المدين من ميزان المراجعة لأنها تمثل مصروفات.

ك ـ إذا تقرر توزيع أرباح دون صرفها قبل نهاية السنة المالية (الفترة

المحاسبية) فإن هذه الواقعة لا يترتب عليها أي قيود دفترية

ل ـ برغم أن نسبة الأصول الثابتة إلى مجموع الأصول في المشروعات التجارية تقل كثيراً عن نسبة الأصول المتداولة إلى مجموع الأصول، فإنه قد جرت العادة على أن ترد الأصول الثابتة أولاً في الميزانية العمومية لأنها أهم بكثير من الأصول المتداولة.

م ـ يمكن اعتبار توزيعات الارباح المستحقة في الحقيقة جزءاً متمماً لحقوق الملكية لأنها مستحقة لملاك المشروع.

السؤال الثالث:

اختر الاجابة الصحيحة من الاجابات المعطاة لكل حالة من الحالات التالية بعد سياق المبررات الكافية:

١ ـ إذا بلغت تكلفة البضاعة المتاحة مبلغ ٢٤٥٠٠٠ جنيه وكان مخزون آخر الفترة يزيد عن مخزون أول الفترة بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه فيترتب على ذلك.

أ ـ أنه إذا كان مخزون أول الفترة ٢٠٠٠٠ جنيه مثلاً يكون مخزون آخر الفترة ٢٥٠٠٠ جنيه ويعتبر مخزون أول الفترة جزءاً تم إضافته بصدد حساب تكلفة البضاعة المتاحة بينما يعتبر مخزون آخر الفترة جزءاً يلزم إستبعاده من تكلفة البضاعة المتاحة حتى تتحدد تكلفة البضاعة المباعة.

ب ـ لا شك في أن تكلفة البضاعة المباعة سوف تبلغ ٢٤٠٠٠٠ جنيه.

جـ ـ تعتبر تكلفة البضاعة المتاحة محصلة الأرصدة المدينة لثلاثة حسابات والأرصدة الدائنة لثلاثة حسابات أخرى.

د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء مما تقدم.

٢ ـ إذا بلغ مجموع قيد إقفال المصروفات بأقسامها المختلفة في حساب الأرباح الخسائر مبلغ ٣١٢٠٠٠ جنيه بينما بلغ مجموع قيد إقفال الايرادات المتنوعة ٢٢٠٠٠ جنيه في نفس الحساب وبالرغم من ذلك فقد بلغ رصيد صافي

الربح ٤٠٠٠٠ جنيه، وهذا يعني.

أ - لا تمثل الإيرادات المتنوعة مصدر الايراد الرئيس في المشروعات التجارية.

ب - يكون مجمل الربح المحول من حساب المتاجرة لحساب الأرباح والخسائر بالغاً ٣٣٠٠٠٠ جنيه.

جـ - يمثل مجمل الربح الهامش الاجمالي من عمليات المتاجرة والمتاح لتغطية باقي مصروفات المشروع وتحقيق فائض أو عجز صافي يمثل الأرباح الصافي أو الخسائر الصافية بعد إضافة الإيرادات المتنوعة إليه.

د - كل ما تقدم   هـ - لا شيء مما تقدم.

٣ - تم توسيط حساب لحساب تكلفة البضاعة المباعة على ورقة العمل. وقد ورد في ميزان المراجعة قبل التسويات ما يلي: مخزون ٣٢٠٠٠ جنيه، مشتريات ١٧٨٠٠٠ جنيه، مردودات مشتريات ٦٥٠٠ جنيه، خصم مكتسب ٧٠٠٠ جنيه، نقل للداخل ٣٥٠٠ جنيه، ويترتب على ذلك:

أ - الطريقة المتبعة هي طريقة المخزون الدوري ويجعل حساب تكلفة البضاعة مديناً بمبلغ ٣١٣٥٠٠ جنيه مقابل جعل حسابات المخزون والمشتريات والنقل للداخل دائنة على ورقة العمل ويجعل حساب تكلفة البضاعة المباعة دائناً بمبلغ ١٣٥٠٠ جنيه مقابل جعل حسابي المردودات و الخصم مدينين على ورقة العمل.

ب - لا يمكن تحديد تكلفة البضاعة المباعة فعلاً إلا إذا تحددت تكلفة مخزون نهاية الفترة بالجرد الفعلي فإذا بلغ المخزون ٢٠٠٠٠ جنيه مثلاً تصبح تكلفة البضاعة المباعة ٢٨٠٠٠٠ جنيه.

جـ - إذا كان مخزون نهاية الفترة كما في (ب) بعاليه فإن تكلفة البضاعة المباعة تنقل لميزان المراجعة بعد التسويات برصيد مدين يبلغ ٢٨٠٠٠٠ جنيه وينقل مخزون آخر الفترة لنفس الميزان برصيد مدين يبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه.

د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء مما تقدم.

٤ ـ إذا بلغت نسبة هامش الربح إلى تكلفة البضاعة المباعة ٥٠ ٪ وبلغت تكلفة البضاعة المباعة ٢٠٠٠٠٠ جنيه وبلغت الايرادات المتنوعة ١٥٠٠٠ جنيه وبلغت جملة المصروفات البيعية والإدارية والتمويلية ١٢٠٠٠٠ جنيه فإن ذلك يعني:

أ ـ أن يبلغ صافي المبيعات ٣٠٠٠٠٠ جنيه ومجمل الربح ١٠٠٠٠٠ جنيه.

ب ـ أن نسبة هامش الربح لصافي المبيعات تبلغ $\frac{1}{3}$ ٣٣ ٪.

جـ ـ أن المنشأة سوف تحقق خسائراً صافية تبلغ ٥٠٠٠ جنيه.

د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء مما تقدم.

٥ ـ إذا بلغت تكلفة البضاعة المتاحة عن عام ١٩٨٨ مبلغ ٣٠٠٠٠٠ جنيه وكذلك بلغت عن عام ١٩٨٩ وكان مقدار صافي المبيعات عن العامين متساوياً غير أن مخزون نهاية الفترة لعام ١٩٨٨ كان يقل عن مخزون نهاية الفترة لعام ١٩٨٩ بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه فإن ذلك يعني:

أ ـ تزيد تكلفة البضاعة المباعة لعام ١٩٨٨ عن تلك التي تخص عام ١٩٨٩ بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه.

ب ـ يقل مجمل ربح عام ١٩٨٨ عن مجمل ربح عام ١٩٨٩ بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه.

جـ ـ يزيد صافي مشتريات ١٩٨٩ عن صافي مشتريات ١٩٨٨ ما لم يكن مخزون أول الفترة عام ١٩٨٨ يقل عن مخزون نهاية الفترة بالفرق بين صافي مشتريات العامين.

د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء مما تقدم.

٦ ـ إذا تم إظهار مردودات ومسموحات المشتريات والخصم النقدي المكتسب في الجانب الدائن من حساب المتاجرة بدلاً من طرحها في الجانب المدين

وتم إظهار مردودات ومسموحات المبيعات والخصم المسموح به في الجانب المدين من حساب المتاجرة بدلاً من طرحها في الجانب الدائن، وكان مجموع المردودات والمسموحات والخصم الدائنة أكبر من مجموع مثيلاتها المدينة، فإن ذلك يعني.

أ - زيادة مجمل الربح عما يجب أن يكون عليه.

ب - عدم إمكانية معرفة تكلفة المبيعات وصافي المبيعات ومن ثم إمكانية حساب هامش الربح من حساب المتاجرة مباشرة.

جـ - لزوم إجراء تسويات على مجمل الربح قبل إقفاله في حساب الأرباح والخسائر.

د - كل ما تقدم ، هـ - لا شيء مما تقدم.

ثانيا: التمارين:

التمرين الأول:

فيما يلي ميزان المراجعة بعد الاقفال في ١٩٨٤/١٢/٣١ لشركة الكمال التجارية:

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	
جنيه	جنيه	
٤٥٥٠٠		نقدية بالبنك والخزينة
٨٢٥٠٠		عملاء ومدينون
٧٠٠٠٠		مخزون بضائع
	٦٢٥٠٠	رأس المال
	٨٣٠٠٠	أرباح محجوزة
	٥٢٥٠٠	موردون ودائنون
١٩٨٠٠٠	١٩٨٠٠٠	

وفيما يلي ملخص اجمالي العمليات التي قامت بها الشركة خلال العام المنتهي في ٨٥/١٢/٣١:

	جنيه
مبيعات نقدية	١٦٧٥٠٠
مبيعات آجلة (اجمالي)	٣٧٠٠٠٠
مشتريات آجلة (اجمالي)	٤٠٠٠٠٠
خصم مسموح به على المبيعات الآجلة	٣٠٠٠٠
مردودات مبيعات	١١٢٥٠
مردودات مشتريات	٥٥٠٠
خصم مكتسب على المشتريات الآجلة	٨٥٠٠
خصم نقدي مفقود	٢٥٠٠
مدفوعات للموردين والدائنين	٣٢٢٥٠٠
متحصلات من العملاء والمدينين	٣٤٣٧٥٠
مصروفات البيع والتوزيع	٤٩٠٠٠
أثاث وتركيبات مشتراه نقداً	١٠٠٠٠
مصروفات ادارية وتمويلية	٤٥٥٠٠
أراضي مشتراه نقداً	٢٠٠٠٠
مباني مشتراه وممول نصفها عن طريق قرض البنك	١٠٥٠٠٠
فوائد مستحقة ومسددة على قرض البنك	٣٠٠٠

المطلوب:

١ ـ اجراء قيود اليومية اللازمة لاثبات ملخص اجمالي العمليات عن سنة ١٩٨٥.

٢ ـ إذا علمت أن تكلفة مخزون البضائع من واقع كشوف الجرد الفعلي في ٨٥/١٢/٣١ قد بلغت ٨٦٠٠٠ جنيه، فالمطلوب هو اعداد حساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر عن السنة المالية المنتهية في ٨٥/١٢/٣١.

٣ ـ اعداد الميزانية العمومية للشركة في ٨٥/١٢/٣١.

التمرين الثاني:

أ ـ من واقع البيانات التاليه فم باعداد حسابي المتاجرة والأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في ٣١/١٢/٨٤ لشركة الشروق الحديثة. مخزون بضائع في ٣١/١٢/١٩٨٤: ٢٣٠٠٠ جنيه، مخزون بضائع في ٣١/١٢/٨٣. ٢٠٠٠٠ جنيه، ضرائب: ٣٠٠٠ جنيه منها ٢٠٠٠ جنيه تخص عمليات البيع والتوزيع، مسموحات مبيعات: ١٠٠ جنيه، مسموحات مشتريات ٢٥٠ جنيه، اجمالي المبيعات ٧٨٥٠٠ جنيه، مواد ومهمات مستخدمة في عمليات البيع ٣٥٠ جنيه، ايجار معارض ومحلات البيع ٣٨٠٠ جنيه، دعاية واعلان ٦٠٠ جنيه، اجمالي المشتريات ٤٥٠٠٠ جنيه، نقل للخارج ٥٠٠ جنيه، خصم نقدي مكتسب ٨٥٠ جنيه، مردودات مبيعات ٧٥٠ جنيه، مياه وانارة مكاتب الادارة ٩٠٠ جنيه، مردودات مشتريات ١٠٠٠ جنيه، ايجار مبنى الادارة ١٧٥٠ جنيه، خصم نقدي مسموح به ٨٠٠ جنيه، تأمين على معارض ومحلات البيع ٢٠٠ جنيه، نقل للداخل ٤٥٠ جنيه، أجور ومرتبات عمال وموظفي البيع ١٧٠٠٠ جنيه، مواد ومهمات مستخدمة في مكاتب الادارة ١٥٠ جنيه، عمولة وكلاء البيع ٢٣٥٠ جنيه، تأمين على مكاتب الادارة ٣٠٠ جنيه، مصروفات بيعية متنوعة ١٧٠٠ جنيه، مرتبات الادارة ٢٦٠٠ جنيه.

ب ـ قم بإعداد ورقة عمل جزئية لحساب تكلفة البضاعة المباعة بتوسيط حساب لهذا الغرض ولاجراء التسويات الآتية: (١) التأمين المستحق على معارض محلات البيع ١٠٠ جنيه، (٢) أجور مدفوعة مقدماً لعمال البيع تم احتسابها ضمن الأجور ١٥٠٠ جنيه، (٣) الديون المشكوك في تحصيلها ٢٣٠٠ جنيه، حدد أثر كل من هذه التسويات على كل من مجمل الربح وصافي الربح الذي توصلت إليه في المطلوب (أ).

التمرين الثالث:

فيما يلي ميزان المراجعة لشركة الغروب لتجارة العاديات في ٣١/١٢/١٩٨٤:

	أرصدة دائنة	أرصدة مدينة
مخزون بضائع ١/١/٨٤		٢١٠٠٠
مخزون مواد ومهمات بيعية		٥٣٠
تأمين مقدم		١٠٤٠
أراضي		١٨٠٠٠
مباني ومخصص اهلاك	١٧٦٠٠	٨٨٠٠٠
أثاث وتركيبات ومخصص اهلاك	٤٨٠٠	٢٤٠٠٠
عملاء وموردون	١٦٧٠٠	٢٥٢٠٠
أوراق قبض وأوراق دفع	٨٠٠٠	٦٠٠٠
نقدية ورأس المال	١٢٠٠٠٠	١٨٢٠٠
مشتريات ومبيعات	١٥٠٥٩٠	١٣٧٠٠٠
مردودات	١٠٠٠	٢٦٠
نقل للداخل		١٤٢٠
خصم نقدي	٢٧٥٠	١٣٤٠
خصم نقدي مفقود		١٤١٠
دعاية واعلان		١٦٠٠
مرتبات وعمولات البيع		٣٨٠٠٠
مصاريف نقل وانتقال تخص عمليات البيع		٨٣٠٠
أجور ومرتبات ادارية		٥٣٠٨٠
مواد ومهمات مستخدمة في الادارة		٤٨٠
مياه وانارة وخدمات ادارية		٢٤٠٠
اصلاحات مباني		٩٥٠
أرباح محجوزة	٢٦٧٧٠	
	٤٤٨٢١٠	٤٤٨٢١٠

فإذا علمت أن :

١ ـ بلغ مخزون البضائع في ٨٤/١٢/٣١ مبلغ ٢٧٠٠٠ جنيه طبقاً للجرد الفعلي .

٢ ـ من التأمين المقدم ما يبلغ ٦٠٠ جنيه يخص السنة المالية المقبلة.

٣ ـ بلغت المواد والمهمات البيعية المستخدمة خلال العام ٤١٠ جنيه .

٤ ـ يبلغ الاهلاك السنوي على المباني ٤٤٠٠ جنيه، وعلى الأثاث والتركيبات ٢٤٠٠ جنيه.

٥ ـ تبلغ الأجور والمرتبات الادارية المستحقة في نهاية العام ولم تسدد بعد ٨٢٠ جنيه .

٦ ـ قدرت الديون المشكوك في تحصيلها بمبلغ ٧٠٠ جنيه .

المطلوب :

١ ـ اعداد ورقة العمل واجراء التسويات مع توسيط حساب تكلفة البضاعة المباعة .

٢ ـ اجراء قيود التسوية والاقفال واعداد حسابي المتاجرة والأرباح والخسائر.

٣ ـ اعداد الميزانية العمومية للشركة في ١٩٨٤/١٢/٣١ .

التمرين الرابع :

فيما يلي أرصدة حسابات الأستاذ في ١٩٨٤/١٢/٣١ لشركة الصمود لتجارة الجلود (المبالغ بالجنيه) مبيعات : ٤٨٥٢٤٠ ، مردودات مبيعات ٤٤٠ ، مشتريات ١٤٥٧٠٠ ، نقل للداخل ٣٤٠٠، دعاية واعلان ٣٤٠٠٠، عمولات بيعية ٥٤٠٠٠ ، مصاريف نقل وانتقال (بيعية) ١٢٨٨٠ ، مصروفات عمومية ٤٤٢٠ ، مهايا ومرتبات ادارية ٨٨٤٠٠، مواد ومهمات ادارية مستخدمة ١١٠٠ ، مصروفات خدمية متنوعة ٤٠٠٠ ، مياه وانارة ١٣٨٠ صيانة واصلاحات مباني ١٩٠٠ ، مخصص اهلاك مباني ٤٠٠٠٠ ، مباني ١٩٠٠٠٠ ، أثاث وتركيبات

٢٨٣٢٠، مخصص اهلاك أثاث وتركيبات ٨٠٠٠، موردون ٣٧٨٨٠، أوراق دفع ٤٠٠٠، عمـلاء ٤٨٦٢٠، أوراق قبض ٨٠٠٠، رأس المال ٢٠٠٠٠٠، أربـاح محجوزة؟ أراضي ٣٢٠٠٠، مخزون مهمات بيعية ١٣٠٠، تأمين مقـدم ١٧٦٠، مخزون بضائع ١/١: ٣٧٧٠٠، نقدية بالبنوك والخزينـة ٣٧٢٠٠، خصم نقدي مكتسب ٣٢٠٠، خصم نقدي مسموح به ٤١٠٠، مسموحات مشتريـات ٩٠٠ جنيه.

١ ـ بلغ مخزون ١٩٨٤/١٢/٣١ من البضائع ٤٨٠٠٠ جنيه بالتكلفة طبقاً لقوائم الجرد.

٢ ـ من التأمين المقدم ما يبلغ ٨٠٠ جنيه يخص السنة المقبلة.

٣ ـ تبلغ المواد والمهمات البيعية الباقية في ٨٤/١٢/٣١ مبلغ ٢٠٠ جنيه.

٤ ـ يبلغ الاهـلاك السنوي للمبـاني ٨٥٠٠ جنيه، ولـلأثاث والتـركيبـات ٢٨٠٠ جنيه.

٥ ـ تبلغ مصروفات الدعاية والاعلان المستحقة في نهاية السنة ولم تسدد بعد ٤٠٠ جنيه.

٦ ـ تقدر الديون المشكوك في تحصيلها بمبلغ ١٦٢٠ جنيه.

المطلوب:

١ ـ اعـداد ميزان المـراجعة قبـل التسويـات على ورقـة عمل والتحقق من موازنته واستكماله.

٢ ـ اجراء التسويات اللازمة على ورقة العمل، وتصـوير حسـاب المتاجـرة وحساب الأرباح والخسائر عن السنة المالية المنتهية في ١٩٨٤/١٢/٣١.

٣ ـ اجراء القيود اللازمة لتسوية الحسابات واقفالها من واقع ورقة العمل، واعداد الميزانية العمومية للشركة في ١٩٨٤/١٢/٣١.

الفصل العاشر

الأوراق التجارية

١ ـ مقدمة:

افترضنا في الفصول المتقدمة أن المعاملات الآجلة للمنشأة مع عملائها ومدينيها وكذلك مع مورديها ودائنيها تقوم على منطق اليسر وحسن النية وأهمية الحفاظ على جودة السمعة التجارية. بمعنى أن سياسة البيع الآجل للعملاء كانت تقوم على فرض يسار هؤلاء العملاء وحسن نيتهم وجودة سمعتهم التجارية، وهي ضمانات ضرورية لامكانية قيامهم بالوفاء بالتزاماتهم قبل المنشأة في مواعيد استحقاقها. كما أن امكانية حصول المنشأة على تسهيلات ائتمانية من مورديها كانت تقوم على افتراض يسار المنشأة وحسن نيتها وجودة سمعتها ومن ثم ثقة الموردين في قيامها بالوفاء بالتزاماتها قبلهم في مواعيد استحقاقها.

الا أن النشاط التجاري والصناعي بصفة عامة يقتضي في كثير من الأحيان ضرورة اثبات مستحقات المنشأة قبل عملائها ومدينيها، أو إثبات مستحقات الغير قبل المنشأة بمستندات قانونية، بالاضافة الى ما تقدم من خصائص وصفات ذاتية. وقد تنشأ هذه الضرورة ـ ضرورة الإثبات بمستند قانوني ـ الى طبيعة نشاط المنشأة، او الى الظروف الاقتصادية العامة السائدة، أو الى سمعة المنشأة أو عملائها. فإذا كانت طبيعة نشاط المنشأة تقتضي ضرورة قيامها بالبيع بالتقسيط طويل الأجل مثلاً، فإن ذلك يجعل من الحكمة ان يتم اثبات مستحقات المنشأة قبل عملائها بمستندات قانونية معينة مكتملة لأركانها. كما ان اتجاه الحالة الاقتصادية العامة الى الركود والكساد وانتشار ظاهرة تعدد التفاليس لهي عوامل مزعزعة للثقة ومؤدية الى ضرورة اثبات ما للمنشأة أو ما عليها بمستندات قانونية. كذلك اذا كانت السمعة التجارية لبعض العملاء غير

طبيعية فإن التعامل معهم بالأجل يقتضي اثبات هذه المعاملات بمستندات قانونية مكتملة لأركانها، ويطلق على هذه المستندات قانوناً الأوراق التجارية.

ويتناول هذا الفصل التعريف بالأوراق التجارية وأنواعها، والمعالجة المحاسبية لها وما قد يترتب عليها من اجراءات أو مشاكل.

٢ - التعريف بالأوراق التجارية وأنواعها:

الأوراق التجارية هي مجموعة وسائل السداد الورقية غير المعلقة على شرط والتي يجب أن تكون مكتملة لأركان قانونية معينة. والأوراق التجارية في ظل التشريع المصري تنطوي على ثلاثة أنواع هي: الشيك، والكمبيالة، والسند الإذني.

والشيك هو ورقة تتضمن امراً كتابياً غير معلقاً على شرط من شخص يسمى الساحب الى بنك يسمى المسحوب عليه بأن يدفع البنك بمجرد الاطلاع مبلغاً معيناً من النقود لشخص ثالث هو المستفيد أو لأمر المستفيد أو لحامل الأمر. ويجب أن تتوافر للشيك أركان ثلاثة على الأقل هي (١) تاريخ صدور الأمر، والذي يجب أن لا يكون تاريخاً لاحقاً لتاريخ التحرير والا سرت على الشيك أحكام الكمبيالات، (٢) المبلغ، والذي يجب ان يكون مدوناً بالأرقام والحروف، (٣) وتوقيع الساحب، والذي يجب أن يتطابق مع نموذج توقيعه لدى البنك المسحوب عليه.

هذا ولا يعد الشيك ورقة تجارية الا اذا كان تحريره مترتباً على عمل تجاري.

وتعد الكمبيالة ورقة تجارية بطبيعتها وتخضع في سحبها وضمانها وقبولها وتظهيرها لأحكام القانون التجاري حتى ولو كانت مترتبة على عمل مدني. والكمبيالة هي ورقة تتضمن أمراً من شخص (هو الساحب) الى شخص آخر (هو المسحوب عليه) بأن يدفع مبلغاً معيناً من النقود في تاريخ محدد أو عند الطلب الى شخص ثالث (هو المستفيد) والذي قد يكون نفس الساحب. ويجب

أن تنطوي الكمبيالة على أركان معينة حتى يكتمل شكلها القانوني. وهذه الأركان هي: تاريخ التحرير، تاريخ الاستحقاق، اسم المستفيدُ وعنوانه، اسم المسحوب عليه وعنوانه، المبلغ بالأرقام والحروف، مقابل الوفاء ونوعه، توقيع الساحب، توقيع المسحوب عليه، وتاريخ القبول.

أما السند الإذني فهو ورقة تحمل تعهداً كتابياً غير مشروط بمقتضاها يتعهد محرر السند بسداد مبلغ معين من النقود في تاريخ معين أو عند الطلب لإذن شخص آخر هو المستفيد. وبالتالي تكون أركان السند الإذني كالآتي: تاريخ تحرير السند، تاريخ الاستحقاق، اسم المستفيد وعنوانه، القيمة بالأرقام والحروف، مقابل الوفاء، وتوقيع المسحوب عليه وعنوانه.

ويعتبر السند الإذني عملاً تجارياً اذا كان محرره تاجراً حتى لو كان تحريره عن عمل مدني، او اذا كان تحريره مترتباً على عمل تجاري حتى اذا كان محرره غير تاجر.

هذا ويطلق محاسبياً على الكمبيالات والسندات الإذنية التي تكون المنشأة هي المستفيد فيها أو التي تصدر من الغير لإذنها اصطلاح «أوراق القبض». أي تلك الأوراق التجارية التي يترتب عليها حصول المنشأة على مقبوضات نقدية بطريق مباشر أو بطريق غير مباشر. أما الأوراق التي تكون فيها المنشأة هي المسحوب عليه أو المدين فيطلق عليها محاسبياً «أوراق الدفع»، أي الأوراق التجارية التي يترتب عليها قيام المنشأة بسداد مدفوعات نقدية بطريق مباشر أو بطريق غير مباشر.

وأوراق القبض هي من حسابات الأصول المتداولة محددة القيمة النقدية، ومن ثم فهي مدينة بطبيعتها اذ تمثل حقوقاً مالية للمنشأة قبل الغير في صورة ديون ثابتة بأوراق تجارية، وعادة ما تحل محل الحسابات الشخصية للعملاء. أما أوراق الدفع فهي من حسابات الالتزامات قصيرة الأجل ومن ثم فهي دائنة بطبيعتها، وتمثل حقوقاً مالية للغير قبل المنشأة ثابتة بأوراق تجارية.

هذا وسوف نتناول المعالجة المحاسبية للشيكات أولاً ثم نليها بالمعالجة المحاسبية لأوراق القبض فأوراق الدفع.

٣ ـ المعالجة المحاسبية للشيكات :

تقوم الشيكات مقام النقدية وتتحول الى نقدية عند الاطلاع عليها في البنك متى كان رصيد الساحب في البنك المسحوب عليه كافياً. والشيكات قد تكون صادرة من المنشأة (أي تقوم المنشأة بسحبها) للغير وفاء بالتزام عليها لهم مقابل شراء بضائع أو أصول أو خدمات. كما تسحب المنشأة شيكات لأمرها للحصول على مبالغ نقدية من حسابها في البنك لايداعها خزينتها وفاء ببعض المصروفات النقدية أو النثرية أو وفاء بمشترياتها النقدية من البضائع والأصول. وقد تكون الشيكات واردة للمنشأة من الغير، بمعنى أن يكون الغير هو الساحب والمنشأة هي المستفيد وذلك وفاء بالتزامات الغير قبل المنشأة مقابل مبيعات بضائع أو خدمات أو بيع أصول أو لتحصيل ايرادات.

ولا تختلف المعالجة المحاسبية للشيكات الصادرة من المنشأة عن معالجة المدفوعات النقدية. فاذا اشترت المنشأة بضاعة وسحبت شيكاً على حسابها الجاري في البنك سداداً للقيمة فان حساب مخزون البضائع أو حساب مشتريات البضائع يجعل مديناً ويجعل حساب النقدية حـ/جاري بالبنك كذا دائناً بالقيمة. ويؤدي ذلك الى نقص النقدية بالبنك (وهي من حسابات الأصول) بالقيمة مقابل زيادة مخزون البضاعة أو مشتريات البضاعة (وهي من الأصول الى أن تتحول الى تكلفة بضاعة مباعة) بالقيمة. واذا اشترت المنشأة احدى الآلات مقابل سداد القيمة بشيك فان حساب الآلات يجعل مديناً (زيادة الأصول) مقابل جعل حساب النقدية بالبنك كذا دائناً (نقص أصول). أما إذا سحبت المنشأة شيكاً لأمرها لايداع الحصيلة خزينتها فإن حساب النقدية بالخزينة يجعل مديناً مقابل جعل حساب النقدية بالبنك كذا دائناً.

ويتم إثبات هذه العمليات في دفتر اليومية العامة في المنشآت الصغيرة. أما في المنشآت الكبيرة فإن تفاصيل هذه العمليات عادة ما يتم إثباتها في دفتر

يومية مساعد يطلق عليه «يومية المدفوعات» كما سيرد تفصيلاً في الفصل التالي. ويقتصر الإثبات في اليومية العامة على الاجماليات الشهرية لهذا الدفتر المساعد.

وعندما تحصل المنشأة على شيكات من الغير فإنها عادة ما تقوم بإيداعها في حسابها في البنك للتحصيل اذا كان لها حساباً جارياً في أحد البنوك أو أنها تقوم بتحصيلها من البنك المسحوب عليه لايداعها خزينتها نقداً في حالة عدم وجود حساب جاري لها في أحد البنوك. كما تقوم بتظهيرها للغير وفاء بالتزاماتها قبل الغير. وفي الحالة الأولى يجعل حساب النقدية بالبنك مديناً وحساب الساحب (العميل مثلاً) أو الحساب المتسبب في حصول المنشأة على الشيك كالمبيعات أو الأصول دائناً.

وعند الحصول على الشيك وإيداعه في البنك للتحصيل، ويكون مستند القيد في هذه الحالة هو حافظة إيداع الشيك أو الشيكات في البنك. وتقوم بعض المنشآت بتوسيط حساب الشيكات تحت التحصيل عند إيداع الشيكات الواردة في البنك للتحصيل إلى أن يرد إشعار البنك باضافة القيمة لحسابها الجاري لديه فتقوم بإقفال الحساب الوسيط في حساب النقدية في البنك. وتكون القيود في هذه الحالة كالآتي:

١ ـ عند استلام الشيك أو الشيكات وعند ايداعها بالبنك للتحصيل:

...		من حـ/الشيكات تحت التحصيل
	...	الى حـ/المبيعات أو العملاء أو الأصول
		ايداع الشيكات رقم.... بتاريخ... بحسابنا الجاري رقم.... ..... ببنك... للتحصيل.

٢ ـ عند ورود اشعار البنك بتحصيل القيمة واضافتها لحساب المنشأة.

...		من حـ/النقدية ـ حـ/بالبنك كذا
	...	الى حـ/الشيكات تحت التحصيل
		تحصيل قيمة الشيكات... بأرقام... اشعار البنك...

واذاما رفض الشيك لأي سبب من الأسباب فانه يترتب على ذلك ضرورة جعل حساب الساحب مديناً وحساب النقدية بالبنك في حالة عدم توسيط حـ/ الشيكات تحت التحصيل، أو حساب الشيكات تحت التحصيل في حالة توسيطه دائماً.

واذا لم يكن للمنشأة حساباً جارياً بأحد البنوك وقامت بتحصيل الشيك أو الشيكات من البنك المسحوب عليه لايداع القيمة خزينتها فإن القيود تكون كالآتي:

١ ـ عند استلام الشيك.

.... من حـ/ الشيكات تحت التحصيل
.... الى حـ/ المبيعات أو العملاء أو الأصول.

---

٢ ـ عند تحصيل القيمة:

.... من حـ/ النقدية بالخزينة
.... الى حـ/ الشيكات تحت التحصيل

واذا قامت المنشأة بتظهير الشيك للغير وفاء بالتزاماتها قبله بدلاً من ايداعه بالبنك للتحصيل أو بدلاً من تحصيل القيمة لايداعها الخزينة، فإن القيد الثاني في الحالتين السابقتين يصبح كالآتي:

٢ ـ عند تظهير الشيك للغير (موردين أو دائنين مثلاً):

.... من حـ/ الموردين أو الدائنين
.... الى حـ/ الشيكات تحت التحصيل

هذا وعادة ما يتم اجراء هذه القيود في المنشأة الصغيرة في دفتر اليومية

العامة، أما في المنشآت الكبيرة فإن حركة الشيكات الواردة يتم إثباتها تفصيلاً في يومية المقبوضات ويقتصر الإثبات في اليومية العامة على الاجماليات الشهرية لها، كما سيرد تفصيلاً في الفصل التالي.

أما الشيكات الصادرة أي تلك التي تقوم المنشأة بتحريرها لحساب الغير سحبا على رصيد حسابها ببنك أو بنوك معينة - فإنها عادة ما يتم إثباتها في الدفاتر باعتبارها مؤدية الى نقص رصيد النقدية في البنك وقت إصدارها. فإذا أصدرت المنشأة شيكاً لأمر مورد معين سداداً لثمن مشترياتها منه، فيكون القيد:

... من حـ/الموردين
... إلى حـ/النقدية بالبنك (كذا) شيك رقم... على بنك... بتاريخ.....

وعادة ما يتم قيد الشيكات الصادرة في دفتر بياني يخصص لهذا الغرض كما يتم قيدها محاسبياً في المنشآت الصغيرة في اليومية العامة، وفي المنشآت الكبيرة في يومية المدفوعات بصفة تفصيلية، وفي اليومية العامة بصفة دورية إجمالية كما سوف يرد تفصيلاً فيما بعد.

٤ ـ المعالجة المحاسبية لأوراق القبض:

تعتبر أوراق القبض ظاهرة طبيعية في المنشآت والشركات التي تمارس نشاط البيع بالتقسيط وتلك التي تكون فيها فترة الائتمان الممنوحة لعملائها طويلة، وتفضل أوراق القبض على الحسابات الشخصية المفتوحة للعملاء في مثل هذه الأحوال وغيرها لأنها تمثل مستنداً كتابياً له ميزات قانونية في إثبات الدين من ناحية، كما أنها قابلة للتحويل الى نقدية عن طريق الخصم أو القطع في البنوك من ناحية ثانية، كما يترتب على بعضها اكتساب المنشأة لفوائد دائنة من ناحية ثالثة. وعادة ما ترتبط أوراق القبض بسياسة البيع الآجل. وتنطوي

أوراق القبض في مصر على الكمبيالات والسندات الإذنية التي تكون المنشأة هي المستفيد فيها. وقد تحصل المنشأة على أوراق القبض عند قيام عملية البيع الآجل، أو قد تحصل عليها من العملاء سداداً لأرصدتهم الشخصية المدينة لديها.

فإذا افترضنا مثلاً ان منشأة السعادة باعت بضاعة بمبلغ ٥٢٠٠ جنيه في ١/ ٨/ ١٩٨٨ مقابل سحب كمبيالة على العميل محمد عبد الغني في نفس التاريخ والذي قام بقبولها وتستحق السداد في ١/ ٩/ ١٩٨٨، كما حصلت في ٢/ ٨ على سند إذني محرر بمعرفة العميل محمود مراد بمبلغ ٢٥٠٠ جنيه يستحق بعد شهرين سداداً لرصيد حسابه المدين لدى المنشأة فإن القيود تكون كالآتي:

٥٢٠٠		من حـ/ أوراق القبض	١/ ٨/ ١٩٨٨
	٥٢٠٠	الى حـ/ المبيعات	
		كمبيالة رقم... بتاريخ ١/ ٨ تستحق في ١/ ٩ مسحوبة على العميل محمد عبد الغني سداد لفاتورتنا رقم... بتاريخ ١/ ٨/ ١٩٨٨	

٢٥٠٠		من حـ/ أوراق القبض	٢/ ٨/ ١٩٨٨
	٢٥٠٠	الى حـ/ العملاء ـ حـ/ محمود مراد	
		سند إذني رقم... بتاريخ ٢/ ٨ يستحق في ٢/ ١٠ صادر من العميل سداداً لرصيد حسابه لدينا.	

هذا ويمكن توسيط حساب العملاء في كل الأحوال. ففي حالة كمبيالة محمد عبد الغني كان من الممكن إثبات عملية البيع بجعل حساب العميل مديناً وحساب المبيعات دائناً، ثم إثبات الحصول على الكمبيالة بجعل حـ/ أوراق القبض مديناً وحساب العميل دائناً. والواقع انه يفضل توسيط حساب العملاء في شأن الحصول على أوراق القبض كوسيلة للإثبات الدفتري لمقابل الوفاء.

وتجرى هذه القيود عادة في اليومية العامة في المنشآت الصغيرة التي لا

تمسك يومية مساعدة لأوراق القبض بينما تثبت تفاصيلها في المنشآت الكبيرة في هذه اليومية المساعدة كما سيرد تفصيلاً في الفصل التالي.

٤ ـ أ ـ المعالجة المحاسبية للتصرف في أوراق القبض:

وعندما تحصل المنشأة على أوراق القبض فهي تستطيع أن تتخذ في شأنها أي من الاجراءات التالية: (١) الاحتفاظ بها حتى تاريخ الاستحقاق وتحصيلها، (٢) ايداعها في البنك لتحصيلها في تاريخ الاستحقاق لحساب المنشأة، (٣) خصمها لدى أحد البنوك والحصول على قيمتها نقداً، (٤) تظهيرها للغير وفاء بالتزاماتها قبله (٥) ايداعها بأحد البنوك كضمان للحصول على قرض.

١ ـ واذا ما احتفظت المنشأة بأوراق القبض حتي تاريخ الاستحقاق وقامت بتحصيلها فعلاً فإن قيد التحصيل يكون كالآتي:

٥٢٠٠		من حـ/النقدية (بالصندوق أو البنك)	١٩٨٨/٩/١
	٥٢٠٠	الى حـ/أوراق القبض	
		تحصيل الكمبيالة المسحوبة على العميل محمد الغنى.	

٢ ـ أما إذا أودعت المنشأة الأوراق بالبنك للتحصيل لحسابها في تاريخ الاستحقاق، فإن القيود تكون كالآتي:

ـ عند ايداع الورقة بالبنك للتحصيل:

٢٥٠٠		من حـ/أوراق القبض برسم التحصيل	١٩٨٨/٨/٣
	٢٥٠٠	الى حـ/أوراق القبض	
		ايداع السند الإذني الصادر من محمود مراد بالبنك للتحصيل.	

وعادة ما يحصل البنك في هذه الحالة على عمولة مقابل قيامه بتحصيل

الـورقة نيـابة عن المنشـأة يطلق عليهـا من وجهة نـظر المنشأة مصـاريف تحصيل أوراق القبض. فـاذا قام البنـك بتحصيل السنـد الإذني في تـاريـخ الاستحقـاق وأضاف قيمته لحساب المنشأة لـديه بعـد خصم مصاريف تحصيـل قدرهـا خمسة جنيهات مثلاً، فإن القيد يكون كالآتي:

ـ عند التحصيل:

		من مذكورين:	
٢٤٩٥		حـ/النقدية بالبنك	١٩٨٨/١٠/١
٥		حـ/مصاريف تحصيل أوراق القبض	
	٢٥٠٠	الى حـ/أوراق القبض	
		تحصيل السند الإذني الصادر من محمود مـراد اشعار اضافة رقم... بتاريخ ٢/١٠/ ١٩٨٨	

٣ ـ وإذا مـا قامت المنشـأة بخصم أو قطع أوراق القبض للحصـول عـلى قيمتها نقداً في الحال أو في أي تاريخ سابق لتاريخ الاستحقاق لحاجتهـا النقديـة مثـلاً، فإن البنـك في هذه الحـالة يقـوم بخصم الورقـة طبقاً لأسعـار الفائـدة السـائدة في السـوق للاقـراض عند قيـام العملية. ويـرتبط قبول البنـك لخصم أوراق لقبض التي تقدمها لـه المنشأة بـالسمعة التجـارية والمـركز المـالي لكل من المسحوب عليه أو المدين والمستفيد معاً.

ويترتب على خصم (أو قطع) الأوراق التجارية انتقال ملكيتها للبنك مـع بقـاء المنشأة مسؤولـة تضامنيـاً مـع المـدين بقيمـة الـورقـة قبـل البنـك حتى يتم التحصيل.

فاذا افترضنا ان منشأة السعادة قد قامت بخصم الكمبيالـة المسحوبـة على محمد عبد الغني لدى بنك الاسكندرية بسعـر خصم قدره ١٢٪ سنـوياً فـإن قيد إثبات خصم الورقة لدى البنك في دفاتر المنشأة يكون كالآتي:

		من مذكورين:		
١٥٤٨		حـ/النقدية (بالصندوق أو البنك)	٨/١	
٥٢		حـ/مصاريف خصم (قطع) أوراق القبض		
	٥٢٠٠	الى حـ/أوراق القبض		
		اثبات خصم الكمبيالة بمصاريف خصم لمدة شهر		

$$٥٢٠٠ \times \frac{١٢}{١٠٠} \times \frac{١}{١٢} = ٥٢$$ جنيه

٤ ـ اما اذا قامت المنشأة بتظهير الورقة للغير سداداً لالتزام عليها، كأن تقوم بتظهيرها لأحد الموردين أو الدائنين، فإن ملكية الورقة تنتقل للمظهر اليه مع بقاء مسؤولية المنشأة تضامنياً مع المسحوب عليه أو المدين قبل المظهر اليه حتى يتم سداد قيمة الورقة. فاذا افترضنا أن منشأة السعادة قد قامت بتحويل السند-الإذني الذي حرره العميل محمود مراد الى المورد سعيد عبد الجواد سداداً لرصيد حسابه الدائن في دفاتر المنشأة فإن القيد يكون كالآتي:

٢٥٠٠		من حـ/الموردين ـ سعيد عبد الجواد	٨/٢
	٢٥٠٠	الى حـ/أوراق القبض	

٥ ـ واذا قامت المنشأة بتقديم أوراق القبض الى أحد البنوك كضمان لحصولها على قرض أو تسهيلات ائتمانية من البنك، فيلزم في هذه الحالة أن تكون الأوراق المقدمة كضمان من الدرجة الأولى من حيث يسار وسمعة المدين ولا يتجاوز تاريخ استحقاقها ستة أشهر. ولا يقوم البنك باقراض قيمة الورقة بالكامل. وتختلف حدود القيمة السلفية للورقة من بنك الى آخر ومن عميل (للبنك) الى آخر، وهي عادة ما تتراوح بين ٧٠٪ و٩٠٪ من قيمة الورقة. هذا وعادة ما يقوم البنك بتحصيل الأوراق المودعة لديه كضمان لحساب المنشأة مقابل تقاضي عمولة التحصيل المناسبة، كما يتقاضى البنك فوائداً على القرض أو التسهيلات الائتمانية الممنوحة للمنشأة بضمان الأوراق عن مدة القرض أو

التسهيلات. فاذا افترضنا مثلاً أن منشأة التجارة في الأدوات الكهربائية قد قامت بايداع كمبيالة قيمتها ١٠٠٠٠ جنيه مسحوبة على محلات عبد العاطي بتاريخ ١/٦/ ١٩٨٨ وتستحق السداد في ١/٩/ ١٩٨٨ لدى البنك الأهلي ضماناً لتسهيلات ائتمانية في حدود ٨٠٠٠ جنيه، بسعر فائدة سنوية قدره ١٢٪، وبفرض أن البنك قد قام بتحصيل الكمبيالة في تاريخ الاستحقاق مقابل مصاريف تحصيل قدرها ١٤ جنيهاً، فإن القيود تكون كالآتي:

ـ عند تقديم الكمبيالة كضمان:

١٠٠٠٠		من حـ/أوراق القبض برسم التأمين	١/٦/ ١٩٨٨
	١٠٠٠٠	الى حـ/أوراق القبض	

ـ عند حصول المنشأة على القرض وايداعه في حسابها الجاري لدى البنك:

٨٠٠٠		من حـ/النقدية ـ حـ/جاري بالبنك الأهلي المصري	١/٦/ ١٩٨٨
	٨٠٠٠	الى حـ/القروض الدائنة ـ قرض البنك الأهلي المصري	

هذا وقد يمنح البنك تسهيلات ائتمانية للمنشأة في حدود المبلغ تمكنها من السحب على حسابها الجاري على المكشوف خلال الفترة حتى تاريخ الاستحقاق في حدود القيمة المصرح بها. وفي هذه الحالة لا يستدعي الأمر قيام المنشأة بإثبات القيد السابق ويكون رصيد حسابها الجاري في البنك دائناً (أي من الالتزامات) بدلاً من كونه مديناً عندما تقوم بسحب شيكات عليه. وفي هذه الحالة تتحمل المنشأة الفوائد على مقدار المتوسط المرجح زمنياً لهذا الرصيد الدائن خلال فترة التسهيلات.

وفي حالة القرض، وعند قيام البنك بتحصيل قيمة الكمبيالة واستيفاء قيمة

القـرض والفوائـد ومصاريف التحصيـل واضافـة البـاقي الى الحسـاب الجـاري للمنشأة يجري القيد التالي:

		من مذكورين:
٨٠٠٠		حـ/القروض الدائنة ـ قرض البنك الأهلي المصري ١/٩/ ١٩٨٨
٢٤٠		حـ/الفوائد المدينة
١٤		حـ/مصاريف تحصيل أوراق القبض
١٧٤٦		حـ/النقدية ـ جاري بالبنك الأهلي المصري
	١٠٠٠٠	الى حـ/أوراق القبض برسم التأمين
		تحصيـل قيمة الكمبيـالة المـودعـة في البنـك كضـمان للقرض وسداد الفوائد على القرض:
		$٨٠٠٠ \times \frac{١٢}{١٠٠} \times \frac{٣}{١٢}$
		= ٢٤٠ وسداد مصاريف التحصيل والقرض وايداع الباقي في الحساب الجاري.

وفي حالة التسهيلات الائتمانية، .وبفرض ان البنـك قد فتـح تسهيلات في حدود ٨٠٠٠ جنيه بضمان الورقة خلال ثلاثة أشهر بسعر فائدة ١٢٪، ويفـرض أن المنشـأة استفادت بهـذه التسهيلات كـالآتي: ٢٠٠٠ جنيـه في ١/٦، ٢٠٠٠ جنيـه في ١/٧، ٣٠٠٠ جنيـه في ١/٨، وقـام البنـك بتحصيـل الكمبيـالة في ١/٩، تاريخ الاستحقاق، فإن حساب الفوائد يكون كالآتي:

على ٢٠٠٠ جنيه لمدة ثلاثة أشهر = $٢٠٠٠ \times \frac{١٢}{١٠٠} \times \frac{٣}{١٢}$ = ٦٠ جنيه

على ٢٠٠٠ جنيه لمدة شهرين = $٢٠٠٠ \times \frac{١٢}{١٠٠} \times \frac{٢}{١٢}$ = ٤٠ جنيه

على ٣٠٠٠ جنيه لمدة شهر = $٣٠٠٠ \times \frac{١٢}{١٠٠} \times \frac{١}{١٢}$ = ٣٠ جنيه

المجموع ١٣٠ جنيه

ويكون قيد التحصيل كالآتي:

	من مذكورين:		
٩٨٥٦	حـ/النقدية ـ جاري بالبنك الأهلي المصري		١٩٨٨/٩/١
١٣٠	حـ/الفوائد المدينة		
١٤	حـ/مصاريف تحصيل أوراق القبض		
	الى حـ/أوراق القبض برسم التأمين	١٠٠٠٠	

ويترتب على ذلك أن يصبح رصيد الحساب الجاري مديناً بمبلغ ٢٨٥٦ جنيه بدلاً من كونه دائناً (مكشوفاً) بمبلغ ٧٠٠٠ جنيه.

٤ ـ ب ـ تحصيل أوراق القبض قبل موعد الاستحقاق ورفضها وتجديدها في حالة التوقف عن السداد:

افترضنا في الحالات الخمس السابقة أن أوراق القبض يتم تحصيلها في موعد استحقاقها بالضبط، الأمر الذي يستلزم أن يكون المدين أو المسحوب عليه موسراً وقادراً وحسن النية في ذلك التاريخ. وبالتالي فإثبات التحصيل كان يظهر في دفاتر المنشأة اذا ما احتفظت بأوراق القبض لديها لتحصيلها أو اذا ما أرسلتها للبنك للتحصيل بالنيابة عنها أو إذا ما اقترضت بضمانها من البنك. اما في حالة خصم الورقة (أو قطعها) في البنك، أو تظهيرها للغير فإن عملية السداد في تاريخ الاستحقاق لا تظهر في دفاتر المنشأة وإنما تظهر في دفاتر من انتقلت ملكية الورقة اليه.

وقد يرغب المدين أو المسحوب عليه ورقة القبض في بعض الأحوال أن يقوم بسداد قيمة الورقة قبل موعد استحقاقها مقابل حصوله على ما يسمى بخصم تعجيل الدفع. ويمثل هذا الخصم قيمة الفوائد المستحقة على مبلغ الورقة من تاريخ السداد المبكر حتى تاريخ الاستحقاق. وهي تماثل في طبيعتها مصاريف الخصم (أو القطع) لدى البنك بسعر الفائدة الذي يتفق عليه المدين مع المستفيد التي تقع الورقة في حيازته وملكيته. فإذا كانت منشأة النجاح قد

حصلت على سند إذني من دار الشروق بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه يستحق بعد شهرين واتفق الطرفان على أن تسدد دار الشروق قيمة السند قبل موعد الاستحقاق بشهر مقابل الحصول على خصم بواقع ٢٪ فإن قيد السداد يكون كالآتي:

		من مذكورين:
١٩٦٠		حـ/النقدية (بالصندوق أو البنك)
٤٠		حـ/مصاريف خصم تعجيل الدفع
	٢٠٠٠	الى حـ/أوراق القبض (اذا كانت الورقة في حيازة المنشأة) أو إلى حـ/أوراق القبض برسم التحصيل (إذا كانت الورقة مودعة في البنك للتحصيل)، أو الى حـ/أوراق القبض برسم التأمين. (اذا كانت الورقة مودعة كضمان للاقتراض).

ذلك مع مراعاة اثبات مصاريف التحصيل في حالة قيام البنك بتحصيل الورقة وإثبات الفوائد المدينة في حالة ايداع الورقة برسم التأمين.

أما اذا توقف المسحوب عليه أو المدين عن سداد قيمة ورقة القبض في تاريخ الاستحقاق، فانه يصبح من الواجب على من تقع الورقة في حيازته اتخاذ الاجراءات القانونية اللازمة لحماية حقوقه أو حقوق الأصيل المستفيد منها، ويتم ذلك بإثبات امتناع المدين عن السداد بعمل بروتستو عدم الدفع في قلم المحضرين في المحكمة التجارية التي يقع في دائرتها محل المدين في المواعيد القانونية المحددة. وبالتالي فإن عمل البروتستو يقع على عاتق الساحب أو المستفيد الأول في حالة احتفاظه بالورقة للتحصيل. ويقع على عاتق البنك لحساب المستفيد الأول إذا كانت الورقة مودعة لديه للتحصيل ويتقاضى البنك كل ما يتحمله من مصاريف لعمل البروتستو بالخصم على حساب المستفيد لديه. ويقع على عاتق البنك ضماناً لحقوقه اذا كانت الورقة مودعة لديه برسم التأمين أو إذا كانت مخصومة (مقطوعة) لديه ثم يحمل حساب الساحب أو المستفيد المودع أو الخاصم لديه بقيمة الورقة مضافاً اليها مصاريف البروتستو.

اما اذا كانت الورقة قد تم تظهيرها للغير فيقع على عاتق هذا الغير الذي تقع في حيازته الورقة القيام باجراءات البروتستو ثم يحمل المحول منه الورقة بقيمتها مضافاً اليها المصاريف. وفي كل الأحوال الخمسة السابقة يلزم أن تقوم المنشأة الساحبة للورقة أو المستفيدة الأولى منها بإثبات توقف المدين عن السداد بجعل حسابه لديها مديناً مقابل قيمة الورقة ومصاريف البروتستو بصرف النظر عن من قام بسدادها. ويكون الطرف الدائن للقيد متلائماً مع كل حالة. فاذا افترضنا مثلاً أن منشأة السعادة قد قامت بسحب الكمبيالات التالية على بعض عملائها في ١/٥/١٩٨٨ وتصرفت فيها كالآتي:

رقم الكمبيالة	المبلغ	المسحوب عليه	تاريخ الاستحقاق	التصرف
١	٢٠٠٠	عبد السميع	١/٦/١٩٨٨	احتفظت بها للتحصيل
٢	٢٥٠٠	عبد الستار	١/٧/١٩٨٨	أودعت في البنك للتحصيل
٣	١٧٥٠	عبد الغفار	١/٦/١٩٨٨	خصمت في البنك
٤	٣٠٠٠	عبد الواحد	١/٧/١٩٨٨	حولت للمورد حسنين
٥	١٠٠٠٠	عبد الموجود	١/٩/١٩٨٨	أودعت في البنك ضماناً للتسهيلات

وبفرض ان جميع هؤلاء العملاء قد توقفوا عن السداد، وبلغت مصاريف البروتستو على الكمبيالات الخمس على التوالي ١٠ جنيه، ١٢ جنيه، ٨ جنيه، ١٥ جنيه، ٣٥ جنيه، فإن إثبات التوقف في دفاتر منشأة السعادة يكون كالآتي:

١٠		من حـ/مصاريف البروتستو	١/٦/١٩٨٨
	١٠	الى حـ/النقدية بالصندوق	
		اثبات سداد مصاريف البروتستو على كمبيالة عبد السميع	

٢٠١٠		من حـ/العميل عبد السميع	١٩٨٨/٦/١
		الى مذكورين:	
	٢٠٠٠	حـ/أوراق القبض	
	١٠	حـ/مصاريف البروتستو	

٢٥١٢		من حـ/العميل عبد الستار	١٩٨٨/٧/١
		الى مذكورين:	
	٢٥٠٠	حـ/أوراق القبض برسم التحصيل	
	١٢	حـ/النقدية ـ بالبنك جاري	
		اثبات توقف عبد الستار عن سداد الكمبيالة المودعة في البنك للتحصيل وتحميله بمصاريف البروتستو	

١٧٥٨		من حـ/العميل عبد الغفار	١٩٨٨/٦/١
	١٧٥٨	الى حـ/البنك ـ جاري	
		اثبات توقف عبد الغفار عن سداد الكمبيالة المخصومة وتحميله بمصاريف البروتستو	

٣٠١٥		من حـ/العميل عبد الواحد	١٩٨٨/٧/١
	٣٠١٥	الى حـ/المورد حسنين	
		اثبات توقف عبد الواحد عن سداد الكمبيالة المحولة للمورد حسنين وتحميله بمصاريف البروتستو الذي حملنا بها حسنين.	

١٠٠٣٥		من حـ/العميل عبد الموجود	١٩٨٨/٩/١
		الى مذكورين:	
	١٠٠٠٠	حـ/أوراق القبض برسم التأمين	
	٣٥	حـ/النقدية ـ بالبنك جاري	
		اثبات توقف عبد الموجود وتحميله بمصاريف البروتستو التي حملنا بها البنك.	

ويترتب على توقف المسحوب عليه أو المدين عن سداد الأوراق التجارية اما اعلان إفلاسه أو الاتفاق مع الساحب أو المستفيد بتجديد الورقة ومد أجل استحقاقها بقيمة اجمالي الدين والمصاريف مضافاً اليها فوائد التأخير عن مدة التجديد، أو السداد الجزئي لقيمة الدين وتجديد الورقة بما يتبقى. والفوائد التي تستحق عليه. وسوف نتناول المعالجة المحاسبية لحالة الإفلاس أولاً ثم نليه بحالة التجديد الكلي أو الجزئي.

ويترتب على اعلان افلاس المدين استحقاق جميع ديونه، وقيام المحكمة التجارية بتعيين مصفى لتصفية أعمال المفلس وأصوله، وتوزيع حصيلة التصفية على الدائنين اذا كان المفلس معسراً أو سداد ديونه اذا كان المفلس موسراً. ومعنى اعسار المفلس هو عدم كفاية حصيلة التصفية لسداد ديونه بالكامل، وفي هذه الحالة توزع حصيلة التصفية على الدائنين طبقاً لأولويات معينة ثم بالنسبة والتناسب. فاذا افترضنا مثلاً انه تم اعلان إفلاس عبد السميع ووجد أنه معسراً، وحدد المصفى نسبة استيفاء الديون بنسبة ٦٠٪، وسدد للدائنين على هذا الأساس، فإن القيد في دفاتر منشأة السعادة يكون كالآتي:

		من مذكورين
١٢٠٦		حـ/النقدية ـ بالبنك أو الصندوق
٨٠٤		حـ/مخصص الديون المشكوك فيها
		(أوحـ/الديون المعدومة ثم تقفل في المخصص)
	٢٠١٠	الى حـ/العميل عبد السميع
		اثبات افلاس عبد السميع وحصولنا على ٦٠٪ من أصل الكمبيالة والمصاريف.

اما اذا كان المفلس موسراً فإن هذا يعني أن حصيلة التصفية تكفي أو تزيد عن سداد جميع الدائنين بكامل الدين. فاذا افترضنا مثلاً أن العميل عبد الواحد قد أعلن إفلاسه وكان موسراً فإن منشأة السعادة، عندما يتم التوقف عن سداد الكمبيالة المحولة للمورد حسنين، تقوم هي بسداد المستحق

للمورد بجعل حسابه مدينا وحساب النقدية دائنا، ثم عندما يقوم المصفى بسداد مستحقاتها قبل عبد الواحد تجعل حساب النقدية مديناً وحساب العميل عبد الواحد دائناً.

وإذا اتفق أطراف الورقة التجارية على تجديدها ومد أجل الاستحقاق وعدم اعلان افلاس المدين فإن عملية التجديد قد تنصب على كامل الدين والفوائد أو على جزء منه. فاذا افترضنا مثلاً أن منشأة السعادة قد اتفقت مع عبد الستار على تجديد الكمبيالة بمقدار المستحق عليه لمدة ثلاثة أشهر تنتهي في ١/١٠/٨٨ بسعر فائدة ١٢٪ سنوياً فإن قيد التجديد يكون مماثلاً لقيد سحب كمبيالة جديدة بجملة المستحق مضافاً اليه الفوائد مع ضرورة اثبات الفوائد الدائنة. ذلك مع مراعاة ان الكمبيالة القديمة يتم الغائها نتيجة إثبات قيد التوقف عن السداد الوارد بعاليه. ويكون قيد إثبات الكمبيالة الجديدة كالآتي:

٢٥٨٧,٣٦		من حـ/أوراق القبض
		الى مذكورين:
	٢٥١٢,-	حـ/العميل عبد الستار
	٧٥,٣٦	حـ/الفوائد الدائنة ـ فوائد تجديد كمبيالات.
		اثبات تجديد كمبيالة عبد الستار بالأصل ومصاريف البروتستو وفوائد تجديد.

$$٢٥١٢ \times \frac{١٢}{١٠٠} \times \frac{٢}{١٣} = ٧٥,٣٦ \text{ جم}$$

ولا يختلف التجديد الجزئي عن التجديد الكلي الا فيما يختص بالمبلغ النقدي والذي يجعل به حساب النقدية مديناً بدلاً من حساب أوراق القبض، كما أن فوائد التجديد تحسب على ما تبقى بعد ذلك من رصيد مدين في حساب العميل وتضاف لهذا الرصيد لتتحدد قيمة الكمبيالة الجديدة.

٥ ـ المعالجة المحاسبية لأوراق الدفع:

تنطوي أوراق الدفع على الكمبيالات المسحوبة على المنشأة بمعرفة دائنيها

أو السندات الإذنية التي تحررها المنشأة لحساب هؤلاء. وأوراق الدفع دائنة بطبيعتها حيث تمثل احلال الالتزامات الشخصية للمنشأة قبل الغير بالتزامات ثابتة بموجب أوراق تجارية كما سبق وذكرنا. وعندما تقبل المنشأة ورقة دفع مسحوبة عليها أو تحرر سنداً إذنياً لحساب الغير فإن الطرف الدائن من القيد يكون حـ/أوراق الدفع. أما الطرف المدين فقد يختلف طبقاً للسبب في خلق الورقة. فقد يكون المشتريات أو مخزون البضائع اذا تم سحبها أو اصدارها عند الشراء، أو قد يكون الطرف المدين فيها أي أصل من الأصول التي يتم الوفاء بقيمتها مقابل أوراق دفع، الا انه قد جرت العادة أن يخصص حساب أوراق الدفع للأوراق التجارية التي لا تتجاوز مدتها سنة والتي عادة ما ترتبط بعمليات شراء البضائع. ولنفرض مثلاً أن منشأة التوفيق لخدمة الأجهزة الكهربائية قد قامت في ١/٤/٨٨ بالعمليات التالية: (١) اشترت أدوات كهربائية لأغراض الاتجار فيها من المحلات العامة للكهرباء بمبلغ ١٣٥٠ جنيهاً سددت منها نقداً ٦٥٠ جنيهاً وحررت بالباقي سنداً إذنياً يستحق بعد شهر، (٢) قبلت كمبيالة مسحوبة بمعرفة المورد هلال سداداً لرصيد حسابه البالغ ٣٤٠ جنيهاً يستحق بعد شهرين.

وتكون القيود اللازمة لإثبات هذه العمليات في دفاتر منشأة التوفيق كالآتي:

١٣٥٠		من حـ/المشتريات أو مخزون البضاعة	١/٤/٨٨
		الى مذكورين:	
	٦٥٠	حـ/النقدية ـ بالبنك أو الصندوق	
	٧٠٠	حـ/أوراق الدفع	
		اثبات شراء بضاعة واصدار سند إذني سداداً لجزء من القيمة بمبلغ ٧٠٠ جنيه يستحق بعد شهر.	
٣٤٠		من حـ/الموردين ـ المورد هلال	
	٣٤٠	الى حـ/أوراق الدفع.	
		قبولنا الكمبيالة المسحوبة علينا سداداً لرصيد حساب المورد وتستحق بعد شهرين.	

واذا توقفت المنشأة عن سداد أوراق الدفع في مواعيد الاستحقاق فانها تتحمل مصاريف البروتستو وتكون عرضة لاشهار افلاسها ما لم تقم بالوفاء أو الاتفاق مع الدائن على تجديد الورقة. فاذا افترضنا مثلاً أن منشأة التوفيق توقفت عن دفع قيمة السند الإذني المستحق عليها في ١٩٨٨/٥/١ للمحلات العامة وقامت الأخيرة بتحرير البروتستو والبالغ مصاريفه ٧ جنيه، ثم اتفق الطرفان على تجديد السند بقيمة الأصل والمصاريف مضافاً اليها فائدة بواقع ١٢٪ سنوياً لمدة شهرين فإن قيود التوقف والتجديد تكون في دفاتر منشأة التوفيق كالآتي:

		من مذكورين:	
٧٠٠,-		حـ/أوراق الدفع	٥/١
٧,-		حـ/المصاريف القضائية	
	٧٠٧,-	الى حـ/الموردين ـ المحلات العامة للكهرباء	
		اثبات توقفنا عن سداد السند الإذني المستحق في ٥/١ وتحملنا لمصاريف البروتستو.	
١٤,١٤		من حـ/الفوائد المدينة ـ فوائد تجديد أوراق دفع	
	١٤,١٤	الى حـ/الموردين ـ المحلات العامة للكهرباء	٥/١
		تحملنا لفوائد تجديد السند لمدة شهرين بواقع	
		بواقع ١٢٪ ٧٠٧ × $\frac{١٢}{١٠٠}$ × $\frac{٢}{١٢}$ = ١٤,١٤ جم	
٧٢١,١٤		من حـ/الموردين ـ المحلات العامة	٥/١
	٧٢١,١٤	الى حـ/أوراق الدفع	
		تجديد السند الإذني بالرصيد المستحق علينا للمحلات العامة بتاريخ استحقاق ٨٨/٧/١.	

اما اذا تم إعلان إفلاس المنشأة فإن سداد رصيد الدائنين يتم بمعرفة المصفي طبقاً لحالة يسارها أو إعسارها بعد تحقق حصيلة التصفية، وهو موضوع نتناوله تفصيلاً في دراستنا المتقدمة للمحاسبة.

هذا ويراعى أن أوراق الدفع من وجهة نظر المحرر أو المسحوب عليه القابل المدين هي أوراق قبض من وجهة نظر الساحب أو المستفيد أو المحول اليه الورقة. وبالتالي فإن قيام المستفيد من أوراق الدفع بتحويلها للغير او بايداعها في البنك للتحصيل أو بخصمها في البنك أو ايداعها في البنك برسم التأمين لا تؤثر في حسابات المدين القابل للكمبيالة أو محرر السند، والتي تعتبر هذه الأوراق من وجهة نظره بمثابة أوراق دفع كما يتضح من المثال العام التالي:

٦ ـ مثال عام عن المعالجة المحاسبية للأوراق التجارية في ظل عدم امساك يوميات مساعدة:

قامت المحلات العامة للتجارة ببيع بضاعة يبلغ سعر بيعها ٣٢٥٠٠ جنيه وتكلفتها ٢٥٠٠٠ جنيه الى محلات العمروسي وذلك في ١٩٨٨/٦/٢٣. وفي ٧/١ قبل العمروسي الكمبيالات التالية المسحوبة بمعرفة المحلات العامة سداداً لرصيد حسابه المدين طرفها.

١ ـ الكمبيالة الأولى بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه تستحق في ٨/١ وقد احتفظت بها المحلات العامة للتحصيل.

٢ ـ الكمبيالة الثانية بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه تستحق في ٩/١ وقد خصمت في البنك بمعدل ١٢٪ سنوياً.

٣ ـ الكمبيالة الثالثة بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه تستحق في ١٠/١، وقد أودعت في البنك ضماناً لتسهيلات ائتمانية في حدود ١٢٠٠٠ جنيه بمعدل فائدة ١٢٪ سنوياً، وقد قامت المحلات العامة بسحب المبلغ على دفعتين الأولى بمبلغ ٩٠٠٠ جنيه في ٧/١٥ والثانية بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه في ٨/١٥ وذلك بشيكات سداداً لحساب بعض الموردين.

٤ ـ الكمبيالة الرابعة بباقي الرصيد وقدره ٦٥٠٠ جنيه تستحق في ١٠/١٥ وقد تم تظهيرها للمورد عادل عبد الفتاح سداد لرصيد حسابه.

وقد قامت محلات العمروسي بسداد الكمبيالتين الأولى والثانية في تواريخ

استحقاقها وتوقفت عن سداد الثالثة حيث بلغت مصاريف البروتستو ٣٦ جنيه، واتفقت مع المحلات العامة على سداد ٥٠٠٠ جنيه والمصاريف نقداً وتجديد الكمبيالة بالباقي لمدة ثلاثة أشهر بسعر فائدة ١٥٪ سنوياً. وتوقفت عن سداد الكمبيالة الرابعة وتم تجديدها لمدة شهرين بنفس سعر الفائدة، وبلغت مصاريف البروتستو ٢٤ جنيهاً. وسوف نوضح المعالجة المحاسبية للعمليات السابقة في دفاتر كل من المحلات العامة للتجارة ومحلات العمروسي والمورد عادل عبد الفتاح.

أولاً: في دفاتر المحلات العامة للتجارة:

٣٢٥٠٠		من حـ/العملاء ـ محلات العمروسي	٦/٢٣
	٣٢٥٠٠	الى حـ/المبيعات	

٢٥٠٠٠		من حـ/تكلفة البضاعة المباعة	٦/٢٣
	٢٥٠٠٠	الى حـ/مخزون البضاعة	

٣٢٥٠٠		من حـ/أوراق القبض	٧/١
	٣٢٥٠٠	الى حـ/العملاء ـ محلات العمروسي	
		قبول العمروسي للكمبيالات المسحوبة عليه سداداً لرصيد حسابه.	

		من مذكورين:	
٤٩٠٠		حـ/النقدية ـ جاري بالبنك	
١٠٠		حـ/مصاريف خصم (قطع) أوراق القبض	٧/١
	٥٠٠٠	الى حـ/أوراق القبض	
		خصم الكمبيالة المسحوبة على محلات العمروسي استحقاق ٩/١ في البنك بمعدل ١٢٪ لمدة شهرين.	

١٥٠٠٠		من حـ/أوراق القبض برسم التأمين	٧/١
	١٥٠٠٠	الى حـ/أوراق القبض	
		ايداع الكمبيالة استحقاق ١٠/١ على محلات العمروسي بالبنك ضماناً لتسهيلات.	
	٦٥٠٠	من حـ/الموردين ـ عادل عبد الفتاح	٧/١
٦٥٠٠		الى حـ/أوراق القبض	
		تحويل الكمبيالة استحقاق ١/١٥ على محلات العمروسي سداداً لحساب المورد عادل عبد الفتاح.	
٩٠٠٠		من حـ/الموردين	٧/١٥
	٩٠٠٠	الى حـ/جاري بالبنك ـ تسهيلات	
٦٠٠٠		من حـ/النقدية بالصندوق أو البنك	٨/١
	٦٠٠٠	الى حـ/أوراق القبض	
		تحصيل الكمبيالة استحقاق ٨/١ على محلات العمروسي.	
٣٠٠٠		من حـ/الموردين	٨/١٥
	٣٠٠٠	الى حـ/جاري بالبنك ـ تسهيلات	
١٥٠٣٦		من حـ/العملاء ـ محلات العمروسي	١٠/١
		الى مذكورين:	
	١٥٠٠٠	حـ/أوراق القبض برسم التأمين	
	٣٦	حـ/جاري بالبنك ـ تسهيلات	
		اثبات توقف العمروسي عن سداد الكمبيالة استحقاق ١٠/١ وتحميله بمصاريف البروتستو الذي سددها البنك	

٢٧٠		من حـ/الفوائد المدينة	١٠/١
	٢٧٠	الى حـ/جاري بالبنك ـ تسهيلات الفوائد المستحقة على التسهيلات :	
		٩٠٠٠ جنيه × $\frac{١٢}{١٠٠}$ × $\frac{٢٫٥}{١٢}$ = ٢٢٥ جم	
		٣٠٠٠ جنيه × $\frac{١٢}{١٠٠}$ × $\frac{١٫٥}{١٢}$ = ٤٥ جم	
١٢٣٠٦		من حـ/جاري بالبنك ـ تسهيلات	١٠/١
	١٢٣٠٦	الى حـ/النقدية بالبنك جاري	
		سداد رصيد التسهيلات الممنوحة لنا خصماً على حسابنا الجاري العادي .	
		من مذكورين :	
٥٠٣٦		حـ/النقدية بالبنك أو الصندوق	
١٠٣٧٥		حـ/أوراق القبض	
		الى مذكورين :	١٠/١
	١٥٠٣٦	حـ/العملاء ـ محلات العمروسي	
	٣٧٥	حـ/الفوائد الدائنة ـ فوائد تجديد أوراق القبض	
		تسوية الكمبيالة المرفوضة وتجديدها بما لم يسدد نقداً.	
٦٥٢٤		من حـ/العملاء ـ محلات العمروسي	١٠/١٥
	٦٥٢٤	الى حـ/الموردين ـ عادل عبد الفتاح	
		اثبات توقف العمروسي عن سداد الكمبيالة استحقاق ١٠/١٥ المحولة لعادل عبد الفتاح وتحميله مصاريف البروتستو	
٦٥٢٤		من حـ/الموردين ـ عادل عبد الفتاح	
	٦٥٢٤	الى حـ/النقدية بالبنك أو الصندوق	١٠/١٥
		سداد رصيد المورد عادل عبد الفتاح	

٦٦٨٧,١		من حـ/أوراق القبض	١٠/١٥
		الى مذكورين :	
	٦٥٢٤,-	حـ/العملاء ـ محلات العمروسي	
	١٦٣,١	حـ/الفوائد الدائنة ـ فوائد تجديد أوراق القبض.	
		تجديد الكمبيالة استحقاق ١٥/١٠ بفوائد تأخير لمدة شهرين.	

ثانياً: في دفاتر محلات العمروسي:

٣٢٥٠٠		من حـ/المشتريات أو مخزون البضائع	٩/٢٣
	٣٢٥٠٠	الى حـ/الموردين ـ المحلات العامة للتجارة.	
٣٢٥٠٠		من حـ/الموردين ـ المحلات العامة للتجارة.١/٧.	
	٣٢٥٠٠	الى حـ/أوراق الدفع	
٦٠٠٠		من حـ/أوراق الدفع	٨/١
	٦٠٠٠	الى حـ/النقدية بالصندوق أو البنك	
		سداد الكمبيالة استحقاق ٨/١ للمحلات العامة.	
٥٠٠٠		من حـ/أوراق الدفع	٩/١
	٥٠٠٠	الى حـ/النقدية بالصندوق أو البنك سداد الكمبيالة استحقاق ٩/١ المسحوبة بمعرفة المحلات العامة.	
		من مذكورين :	
١٥٠٠٠		حـ/أوراق الدفع	
٣٦		حـ/المصاريف القضائية	١٠/١
	١٥٠٣٦	الى حـ/الموردين ـ المحلات العامة للتجارة	
٣٧٥		من حـ/الفوائد المدينة ـ فوائد تجديد أوراق دفع	
	٣٧٥	الى حـ/الموردين ـ المحلات العامة للتجارة	١٠/١
		الفوائد على تجديد الورقة استحقاق ١٠/١ جزئياً لمدة ثلاثة أشهر بسعر فائدة ١٥٪ على ١٠٠٠٠ جنيه.	

١٥٤١١		من حـ/الموردين ـ المحلات العامة للتجارة	
		الى مذكورين :	
	١٠٣٧٥	حـ / أوراق الدفع	
	٥٠٣٦	حـ / النقدية بالصندوق أو البنك	
		تجديد ورقة الدفع استحقاق ١٠/١ والسداد الجزئي .	

وعليك أن تقوم بإثبات قيود التوقف عن سداد ورقة الدفع الرابعة وتجديدها على نمط القيود الثلاثة السابقة في ١٤/١٠/١٩٨٨ .

ثالثاً: في دفاتر المورد عادل عبد الفتاح:

هذا ويلاحظ أننا افترضنا أن عادل عبد الفتاح قد احتفظ بالكمبيالة حتى موعد الاستحقاق. وعليك باعداد حسابات الأستاذ اللازمة لكل من المنشآت الثلاثة وترحيل القيود السابقة اليها وفحص تأثير كل منها على هذه الحسابات.

٦٥٠٠		من حـ/أوراق القبض	٧/١
	٦٥٠٠	الى حـ/العملاء ـ المحلات العامة للتجارة	
		كمبيالة استحقاق ١٠/١٥ محولة إلينا من المحلات العامة ومسحوبة على محلات العمروسي.	
٦٥٢٤		من حـ/العملاء ـ المحلات العامة للتجارة	١٠/١٥
		الى مذكورين :	
	٦٥٠٠	حـ/أوراق القبض	
	٢٤	حـ/النقدية	
		اثبات توقف المسحوب عن السداد وتحميل العميل بمصاريف البروتستو	
٦٥٢٤		من حـ/النقدية بالبنك أو الصندوق	١٠/١٥
	٦٥٢٤	الى حـ/العملاء ـ المحلات العامة للتجارة	
		سداد رصيد المحلات العامة للتجارة	

كما يراعى اننا افترضنا في شأن معالجة الأوراق التجارية بصفة عامة عدم قيام المنشأة بإمساك يوميات مساعدة ومن ثم تم اثبات جميع العمليات المتعلقة بها في اليوميات العامة، اما اذا كان حجم عمليات المنشأة يستدعي ضرورة استخدام اليوميات والدفاتر المساعدة وكان من بين هذه يومية لأوراق القبض وأخرى لأوراق الدفع، فانه عادة ما يقتصر على استخدام هذه اليوميات لإثبات الحصول على الورقة أو إصدارها دون تحويلها أو خصمها أو إيداعها في البنك للتحصيل أو برسم التأمين، وهي عمليات يتم إثباتها في اليومية العامة في العادة، كذلك الأمر فيما يتعلق بعمليات التوقف عن السداد وإثبات مصاريف البروتستو وفوائد التجديد فهي عادة ما يتم إثباتها في اليومية العامة كما سيرد تفصيلاً في الفصل القادم.

٧ ـ الكمبيالة الصورية:

هي ورقة تجارية مسحوبة من شخص على آخر دون أن يكون لها مقابل وفاء حقيقي، بمعنى أن المسحوب عليه لا يكون مديناً للساحب، وإنما يتفق الطرفان على سحبها وقبولها لغرض خصمها أو الاقتراض بضمانها من البنوك كوسيلة للحصول على نقدية حاضرة، ولذلك فهي عادة محرمة قانوناً.

ولا تختلف المعالجة المحاسبية للكمبيالة الصورية في دفاتر الساحب والمسحوب عليه عن المعالجة المحاسبية للكمبيالة الحقيقية، الا أن على الساحب في هذه الحالة ان يوفي للمسحوب عليه بقيمة الكمبيالة أو ما استفاد به من حصيلتها في مواعيد الاستحقاق حتى يتمكن من الوفاء بقيمتها للبنك الخاصم أو المقرض.

أسئلة وتمارين
على الفصل العاشر

أولاً: الأسئلة:

السؤال الأول:

ما هي الشروط الواجب توافرها حتى يصبح كل من الشيك والكمبيالة والسند الاذني ورقة تجارية.

٢ ـ برر خطأ أو صواب كل من العبارات التالية فيما لا يزيد عن ثلاثة أسطر لكل:

أ ـ تعتبر الكمبيالة من التزامات الساحب ومن أصول المستفيد.

ب ـ تعتبر مصاريف القطع بمثابة فوائد مدينة مقابل الحصول على حصيلة القطع يتحمل بها المدين أو المسحوب عليه.

جـ ـ يترتب على رفض الأوراق التجارية وعدم الوفاء بها في مواعيد الاستحقاق خسائر للدائن بصرف النظر عن يسار المدين.

د ـ تعتبر الفوائد على تجديد الأوراق التجارية من بنود المصروفات من وجهة نظر الدائن ومن بنود الايرادات من وجهة نظر المستفيد.

هـ ـ تعتبر أوراق القبض المخصومة أو المودعة برسم التأمين من أصول الساحب أو المستفيد الأول حتى يتم تحصيلها.

السؤال الثاني:

اختر الاجابة الصحيحة من الاجابات المعطاة لكل حالة من الحالات التالية بعد سياق المبررات الكافية:

الحالة ١ : قامت محلات الأطرش بسحب كمبيالة بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه على محلات الأسمر سداداً للرصيد المدين لحساب الأخيرة لديها في ١/١١/٨٩ تستحق بعد شهرين. وقبلت محلات الأسمر الكمبيالة المسحوبة التي قامت محلات الأطرش بخصمها في البنك في تاريخه بمعدل فائدة ١٢ ٪ سنوياً. وفي تاريخ الاستحقاق توقفت محلات الأسمر عن السداد وبلغت مصاريف البروتستو ٨٥ جنيه. ويترتب على ذلك.

أ ـ جعل حساب أوراق القبض مديناً وحساب العملاء دائناً عند سحب الكمبيالة وقبولها.

ب ـ تحمل محلات الأطرش لمصاريف قطع مدينة تبلغ ٢٠٠ جنيه في كل الأحوال.

جـ ـ ضرورة جعل محلات الأسمر مدينة بمبلغ ١٠٠٨٥ جنيه عند التوقف مقابل جعل حساب البنك دائناً.

د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء مما تقدم.

الحالة ٢ : حصلت محلات التركي للملابس الجاهزة على سند إذني من محلات علي أفندي بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه سداداً لرصيد حسابه. وقد قامت محلات التركي بإيداع السند في البنك تأميناً لحصولها على تسهيلات إئتمانية في حدود ٨٠ ٪ من قيمته وكان السند مؤرخاً ١/١ ويستحق بعد ستة شهور. وقد سحبت محلات التركي ٥٠٠٠ جنيه في ١/١، ١٠٠٠٠ جنيه في ١/٢، ٥٠٠٠ جنيه في ١/٣. وكان سعر الفائدة المتفق عليه مع البنك، ١٢ ٪ سنوياً. وقد قامت محلات علي أفندي بالوفاء بقيمة السند عند الاستحقاق. ويترتب على ذلك :

أ ـ جعل حـ / أوراق القبض برسم التأمين مديناً و حـ / أوراق القبض دائناً عند إيداع السند في البنك.

ب ـ جعل حـ / النقدية مديناً بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه والفوائد المدينة مدينة بمبلغ ١٠٠٠ جنيه عند قيام البنك بتحصيل السند.

جـ ـ جعل حـ / النقدية ـ بالبنك مديناً بمبلغ ٢٤٠٠٠ جنيه وحـ / الفوائد

المدينة مديناً بمبلغ ١٠٠٠ جنيه وحساب أوراق القبض برسم التأمين دائناً بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه.

د - كل ما تقدم ، هـ- لا شيء مما تقدم.

الحالة ٣: عندما توقف العميل مسعود عن سداد الكمبيالة التي كانت مسحوبة عليه بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه والتي كانت مخصومة في البنك مقابل مصاريف خصم تبلغ ٣٠٠ جنيه جعل البنك حـ / المنشأة مديناً بمبلغ ١٠٠٥٠ جنيه عند أخطارها بتوقف العميل عند السداد. وقد اتفقت المنشأة مع العميل بعد ذلك بسداد نصف قيمة الكمبيالة وكل المصاريف وتحرير سنداً إذنياً بالباقي مع فوائد تأخير ١٢ ٪ سنوياً لمدة ثلاثة شهور. ويترتب على ذلك.

أ - تبلغ قيمة ما سدده العميل نقداً ٥٠٥٠ جنيه وتبلغ قيمة السند الأذنى ٥١٥٠ جنيه.

ب - يجعل حـ / العميل مسعود مديناً عند التوقف بمبلغ ١٠٠٥٠ وحـ / البنك دائناً.

جـ - تتحمل المنشأة بمصاريف القطع في كل الأحوال وتعتبر من حسابات المصروفات التي تقفل في حـ / الأرباح والخسائر.

د - كل ما تقدم ، هـ- لا شيء مما تقدم.

الحالة ٤: عندما يقوم عملاء منشأة ما بسداد أوراق القبض في تواريخ استحقاقها دون توقف فإن:

أ - تجعل المنشأة حـ / النقدية مديناً وحساب أوراق القبض أو أوراق القبض يرسم التحصيل دائناً بقيمة الأوراق التي تحتفظ بها للتحصيل أو تودعها في البنك للتحصيل.

ب - تجعل حـ / البنك مديناً وحساب أوراق القبض برسم التأمين دائناً بالفرق بين قيمة الأوراق التي تتحصل من الأوراق المودعة كتأمين والفوائد المدينة التي تتحملها المنشأة.

جـ ـ لا تجرى المنشأة أية قيود بخصوص تحصيل أوراق القبض المخصومة أو المحولة.

د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ بعض ما تقدم ، و ـ لا شيء مما تقدم.

الحالة ٥ : كان عبد الجبار مديناً لمنشأة الصفا بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه حرر بها سنداً إذنياً في ١/١ يستحق بعد ثلاثة شهور. وتحرر لعبد الجبار برونستو التوقف عن الدفع في ٣/٣١ وبلغت المصاريف ٤٥ جنيه. وأعلن إفلاس عبد الجبار ووجد أن حصيلة بيع أصوله تكفي لسداد ٦٠ ٪ من إلتزاماته. ويترتب على ذلك:

أ ـ أن تجعل منشأة الصفا حـ / عبد الجبار مديناً بمبلغ ٢٠٠٤٥ جنيه عند التوقف والحساب أو الحسابات الملائمة دائنة.

ب ـ تجعل حـ / النقدية مديناً بمبلغ ١٢٠٢٧ جنيه وحـ / الديون المعدومة مديناً بمبلغ ٨٠١٨ جنيه عند الحصول على حصتها في حصيلة تصفية أصول عبد الجبار.

جـ ـ إذا كانت المنشأة قد قطعت هذا السند في البنك بمصاريف ٦٠٠ جنيه فإنها تسدد للبنك ٢٠٠٤٥ جنيه.

د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء مما تقدم.

الحالة ٦ : كان قد تم سحب كمبيالة على محلات العربي بمعرفة أحد موردها بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه، وقبلتها محلات العربي لتستحق بعد ٤ شهور. وقام المورد بخصم الكمبيالة في البنك بمعدل ١٢ ٪ سنوياً عندما تم قبولها. وتوقفت محلات العربي عن السداد في تاريخ الاستحقاق واتفقت مع المورد بعد ذلك على سداد ٣٠٠٠٠ جنيه نقداً مضافاً إليها مصاريف البروتستو التي بلغت ٩٥ جنيه وتحرير سند إذني بالباقي وفوائد تأخير ٢٠٠ جنيه يستحق بعد شهرين. ويترتب على ذلك.

أ ـ تجعل محلات العربي حـ / أوراق الدفع مدينة بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه وحـ / المصاريف القضائية مديناً بمبلغ ٩٥ جنيه مقابل جعل حـ / المورد دائناً عند توقفها عن السداد.

ب ـ يجعل المورد حـ / العملاء ـ محلات العربي مديناً وحـ / البنك دائناً بمبلغ ٥٠٠٩٥ جنيه عند التوقف.

جـ ـ تجعل محلات العربي حـ / المورد مديناً بمبلغ ٥٠٢٩٥ عند الاتفاق مقابل جعل حـ / النقدية دائناً بمبلغ ٣٠٠٩٥ جنيه و حـ / أوراق الدفع دائناً بمبلغ ٢٠٢٠٠ جنيه.

د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء مما تقدم.

ثانياً: التمارين:

التمرين الأول:

في ١/٢٣ باعت منشأة الشروق الى منشأة الغروب بضاعة بمبلغ ٥٢٠٠٠ جنيه بشروط ٢٪ ١٠ أيام صافي ٣٠ يوم، هذا ولم تستطع منشأة الغروب الوفاء بقيمة مشترياتها في المواعيد المحددة. وفي ٢/١ قامت منشأة الشروق بسحب ثلاثة كمبيالات على منشأة الغروب كل منها بمبلغ عشرة آلاف جنيه تستحق الأولى بعد شهر والثانية بعد شهرين والثالثة بعد ثلاثة أشهر، وذلك على أن تقوم منشأة الغروب بسداد الباقي نقداً وفوراً. فقبلت منشأة الغروب الكمبيالات الثلاثة، كما سددت نقداً مبلغ ١٤٠٠٠ جنيه، وحررت بالباقي سنداً يستحق بعد أربعة أشهر لإذن منشأة الشروق. وقد احتفظت منشأة الشروق بالكمبيالة الأولى للتحصيل وأرسلت الثانية للبنك للتحصيل وحصلت على تسهيلات ائتمانية بضمان الثالثة في حدود ٨٠٪ وبسعر فائدة ١٢٪ قامت بسحبها من البنك فوراً، كما قطعت السند الإذني في البنك بنفس سعر الفائدة. وقد قامت منشأة الغروب بالوفاء بالتزاماتها في مواعيد الاستحقاق.

المطلوب:

إثبات العمليات السابقة في دفاتر كل من منشأة الشروق ومنشأة الغروب وتصوير حسابي أوراق القبض وأوراق الدفع.

التمرين الثاني:

كالأول إلا أن منشأة الغروب قد توقفت عن سداد الكمبيالة الثانية وتم تجديدها لمدة شهر بسعر فائدة ١٢٪ سنوياً وبلغت المصاريف القضائية ١٦ جنيهاً، كما توقفت عن سداد الكمبيالة الثالثة حيث لم تستطيع الوفاء بها والكمبيالة الجديدة فقامت بسداد الكمبيالة المجددة و ٥٠٪ من الكمبيالة الثالثة مضافاً اليها المصاريف التي بلغت ١٨ جنيهاً، وحررت سنداً إذنياً يستحق بعد شهرين بالباقي والفوائد بواقع ١٢٪ سنوياً. كما توقفت عن سداد السند الإذني المقطوع في البنك وأعلن إفلاسها وحلت جميع ديونها الا أنها كانت موسرة. وقد بلغت المصاريف القضائية على السند المقطوع المسددة بمعرفة البنك ١٤ جنيه كما بلغت المصاريف القضائية المسددة بمعرفة منشأة الشروق على السند الجديد ٩ جنيهات.

التمرين الثالث:

فيما يلي بعض العمليات المختارة من نشاط محلات السمري عن شهر مارس ١٩٨٨.

٢ مارس: حصلت على سند إذني من العميل عبد السميع مؤرخ اليوم يستحق بعد شهرين بمبلغ ٣٢١٢ جنيهاً يضاف اليها فوائد بواقع ٦٪ تجديداً للكمبيالة التي استحقت عليه امس. وتوقف عن سدادها والتي بلغت مصاريف البروتستو عليها ١٢ جنيهاً.

١٠ مارس: حررت سنداً إذنياً لبنك الإئتمان بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه يستحق بعد ثلاثة أشهر للحصول على قرض بفائدة ١٢٪ سنوياً وقد حصلت على حصيلة القطع في نفس اليوم.

١٢ مارس: حولت الكمبيالة التي كانت مسحوبة على محلات الطرابيشي بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه استحقاق ١/٥ الى المورد عبد العظيم هاشم سداداً لرصيد حسابه الدائن.

١٥ مارس: توقف عبد الرحيم عبد الموجود عن سداد الكمبيالة المستحقة عليه بتاريخ اليوم بملغ ٢٠٠٠ جنيه والتي كانت مخصومة في البنك وبلغت مصاريف البروتستو والتحصيل ١١ جنيهاً منها ٣ جنيه مصاريف تحصيل، وقد قامت محلات السمري بسداد مستحقات البنك خصماً على حسابها الجاري واتفقت مع المدين على قبول سنداً إذنياً جديداً بمبلغ ١٠٠٠ جنيه لمدة شهر على أن يسدد الباقي نقداً. وقد تحمل عبد الرحيم فوائد تجديد قدرها ١٠ جنيه في هذه العملية.

٢٠ مارس: حل موعد استحقاق الكمبيالة المسحوبة عليها لصالح المورد عبد العال بمبلغ ١٢٠٠٠ جنيه واتفقت مع المورد دون اجراءات قضائية على سداد مبلغ ٧٠٠٠ جنيه نقداً وتحرير سند إذني بالباقي يستحق بعد شهرين مع فوائد بواقع ١٢٪.

٢٥ مارس: حصلت على سند إذني من العميل السيد وهدان بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه استحقاق ٢٥/٥ سداداً لرصيد حسابه. وقد تم إرساله للبنك للتحصيل في نفس اليوم.

٣٠ مارس: حصلت قيمة الكمبيالة استحقاق اليوم على سعيد عبد الموجود بمبلغ ٣٦٠٠ جنيه وأخطرها البنك بتوقف عبد الصمد الأسمر عن سداد الكمبيالة المسحوبة عليه، استحقاق اليوم بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه والتي كانت مودعة بالبنك للتحصيل وسداد مصاريف البروتستو التي بلغت ١٤ جنيه، كما سددت الكمبيالة المستحقة عليها لمحلات الأسعد بكمبيالة جديدة تستحق بعد شهرين بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه زائداً ٢٣١٥ جنيه نقداً منها ١٥ جنيه فوائد تجديد.

المطلوب:

إثبات العمليات السابقة في دفاتر الأطراف المعنية مع تصوير حسابي أوراق القبض وأوراق الدفع في كل حالة.

التمرين الرابع :

المطلوب استخدام المعلومات الواردة بوجه وظهر الورقة التالية لإثبات العمليات المتعلقة بها في دفاتر الأشخاص المذكورين بها :

وجه الورقة

دمغة	جنيه	مليم	الأسكندرية في ١٩٨٨/١/١
	٥٠٠٠ و	—	

بعد مرور ثلاثة شهور من تاريخه ادفعوا لأمر

السيد/عبد الواحد الأشقر باسكندرية، مبلغاً وقدره خمسة

آلاف جنيه مصري لا غير.

والقيمة وصلتنا بضاعة .　　　　محلات الإبراشي

الى السيد/ احمد البرعي بالقاهرة　　　　مقبول .

أحمد البرعي ـ القاهرة في ١٩٨٨/١/١

ظهر الورقة

وعنا دفع القيمة الى السيد/عطية عبد الموجود

بالاسكندرية　　　　وعنا دفع القيمة الى بنك القاهرة

عبد الواحد الأشقر　　　　عطية عبد الموجود

الاسكندرية في ٨٨/١/٥

خالص عن بنك القاهرة بالاسكندرية

الاسكندرية في ٨٨/٤/١　　　　امضاء رئيس الكمبيالات

فاذا علمت:

ان الكمبيالة المسحوبة سداداً لثمن بضاعة اشترتها محلات احمد البرعي من محلات الإبراشي، وبضاعة اشترتها محلات الإبراشي من عبد الواحد الأشقر. كما ان التحويل كان سداداً لثمن بضاعة اشتراها عبد الواحد الأشقر من محلات عطية عبد الموجود، ويبلغ سعر الخصم ٦٪ سنوياً.

الفصل الحادي عشر

في اليوميات والدفاتر المساعدة

١ ـ مقدمــة:

تناولنا حتى الآن ميكانيكية الاجراءات المحاسبيـة المؤدية الى قيـاس نتائـج نشاط المشروع على مدار الفترة المحاسبية وقياس مركزه المالي في نهايتها لأغـراض توصيل المعلومات المفيدة في هذا الصدد الى من يهمهم أمر المشروع والتوقف على مدى نجاحه في تحقيق أهدافه. وقد كان تركيزنا على توصيل الفكرة في اطار مبسط من الاجراءات المتتابعة والمتصلة دون التعرض الى الهيكل العام للنظام المحاسبي الذي عادة ما يستخدم في هذه الأغراض. وعلى هذا الأساس كانت كل العمليات التي يقوم بها المشروع يتم إثباتهـا في دفتر واحـد لليوميـة، باعتبـاره سجل القيـد الأولي، ثم يتم ترحيلها لحسابات الأستاذ العام بـاعتباره الأداة الـرئيسية لتبويب، عمليات المشروع لأغراض تصنيفها إلى أصناف متجانسة.

هـذا ولا يستقيم تركيـز كل اجـراءات تسجيـل العمليـات التي يقـوم بهـا المشروع في دفتر واحد مع ظروف ومقتضيات الحياة العملية. فالمشروع الواحد قد يقـوم بمئات، إن لم يكن بـآلاف العمليات المختلفـة التي تتعلق بجوانب نشـاطه المتعـددة في يوم واحـد، الأمر الـذي يجعل تسجيلهـا في دفتر واحـد عـلى حسب تسلسلها الزمني وبالترتيب يتطلب وقتاً طويلاً دون توفير الظروف الملائمة لتطبيق مبدأ التخصص وتقسيم العمل في هذا المجال. كما أن تبويب العمليات التي يقوم بها المشروع بالصورة التي أوضحناها في الفصول المتقدمة يؤدي الى إجمال وتجميع شديد للبيانات التي قد ترغب الادارة في التـوقف على مشتمـلاتها في صـورة أكثر

تفصيلاً. ولذلك كله، عندما تتعدد عمليات المشروع اليومية وتتنوع بدرجة ملحوظة فإن الأمر يقتضي الاستعانة بمجموعة من دفاتر القيد الأولى بدلاً من دفتر واحد، وبمجموعة من دفاتر الأستاذ بدلاً من دفتر واحد، يخصص كل منها لتسجيل مجموعة متجانسة من العمليات التي يكون لها طبيعة واحدة. وهذا لا يعني الاستغناء عن دفتر اليومية العامة السابق التعرض له والذي يتم فيه تسجيل جميع العمليات التي يقوم بها المشروع. بل أن كل ما في الأمر أن التسجيل في هذا الدفتر يكون في صورة اجمالية تجميعية للعمليات المتجانسة مع اظهار التفاصيل الخاصة بهذه العمليات في دفتر أو دفاتر مستقلة. كذلك الأمر فيما يتعلق بحسابات الأستاذ العام، فهي ما زالت تظهر ملخص اجمالي العمليات المتعلقة بكل حساب مع إظهار التفاصيل في دفاتر تخصص لهذا الغرض.

وسوف نتناول في هذا الفصل أهم الدفاتر المساعدة (في المنشآت التجارية) سواء كانت هذه الدفاتر تخصص لعمليات القيد الأولى أو لعمليات التبويب. ويطلق على دفاتر القيد الأولى بخلاف دفتر اليومية العامة 'اليوميات المساعدة، ويطلق على دفاتر التبويب بخلاف دفتر الأستاذ العام، دفاتر الأستاذ المساعدة.

٢ ـ دفتر يومية المبيعات:

يستخدم هذا الدفتر لاثبات عمليات البيع الآجلة (وفي بعض الأنظمة قد يستخدم لاثبات المبيعات النقدية أيضاً كما هو الحال في النظام المحاسبي الموحد في جمهورية مصر العربية). وهو لا يستخدم في العادة إلا إذا تعددت هذه العمليات بحيث تستوجب فصلها في دفتر مستقل. ويختلف شكل الدفتر من مشروع الى آخر على حسب حجم المشروع وتعدد أوجه نشاطه وطبيعة عملياته. ويحتوي الدفتر في أبسط صورة على خانات توضح البيانات التي ترد في العادة في فواتير البيع. فهو يحتوي على خانة لتاريخ الفاتورة، وأخرى لاسم العميل، وثالثة لرقم الفاتورة، ورابعة للافادة بترحيل القيمة في حساب العميل المختص بدفتر الأستاذ، وخامسة لقيمة الفاتورة. وتمثل هذه الخانات الحد الأدنى الذي يجب أن يتوفر في يومية

المبيعات. ويمكن بعد ذلك أن تضاف الخانات التي تتلاءم مع احتياجات كل مشروع، فيمكن مثلاً أن تضاف خانات تحليلية لكل صنف من أصناف المبيعات إذا تعددت، ويمكن أن تضاف خانات أخرى لشروط البيع، وشروط التسليم، وما إلى ذلك.

ويمكن أن يتخذ دفتر يومية المبيعات الشكل المبسط التالي إنبثاقاً من قيد تسجيل المبيعات الآجلة، حيث يجعل حـ / العميل مديناً بصفة دائمة مقابل جعل حـ / المبيعات دائناً.

دفتر يومية المبيعات **صفحة ١**

التاريخ	اسم العميل	رقم الفاتورة	√	المبلغ	المبيعات		
					صنف أ	صنف و	صنف هـ
أول يناير	حمادة حسنين	٨٤/٢٣		٥٣٢ ـ	٤١٢ ـ	—	١٢٠ ـ
أول يناير	شركة البارودي للتجارة	٨٤/٢٤		٨٩١ ـ	٢٠٠ ـ	٦٩١ ـ	
أول يناير	ابراهيم الأشقر	٨٤/٢٥		١٤٣ ـ	٥٣ ـ	٢٠ ـ	٧٠ ـ

ويتم إثبات المبيعات من البضاعة (دون الأصول الأخرى) في يومية المبيعات من واقع فواتير البيع يوماً بيوم وبالتفصيل. وكما سبق أن ذكرنا، فإن دفتر يومية المبيعات عادة ما يخصص لعمليات البيع الآجلة، على أن تسجل العمليات النقدية في يومية المقبوضات الوارد شرحها فيما بعد. إلا أن هذا لا يمنع تسجيل كل عمليات البيع في دفتر يومية المبيعات سواء كانت هذه العمليات نقدية أو آجلة بتوسيط حسابات العملاء في كلتا الحالتين كما هو متبع في النظام المحاسبي الموحد في مصر مثلاً.

ويلاحظ أن يومية المبيعات يمكن أن تقتصر على الخانات الخمس الأولى الموضحة في النموذج السابق، وبذلك فهي تعرض تفاصيل الطرف المدين من قيد المبيعات الآجلة على اعتبار أن الطرف الدائن ـ وهو المبيعات ـ معروف تلقائياً في هذه الحالة. أما خانات المبيعات الموضحة في النموذج السابق فهي تمثل الحساب الدائن في قيد المبيعات الآجلة. وعلى هذا الأساس فإن كل قيد في يومية المبيعات يعني جعل حساب العميل مديناً بالقيمة، ويستدعي ترحيل القيمة في الجانب المدين من حساب ذلك العميل يوماً بيوم وبالتفصيل أيضاً. أما الطرف الدائن فهو معروف ضمناً بأنه حساب المبيعات في كل القيود التي يتم اثباتها في يومية المبيعات. غير أن القيمة لا يتم ترحيلها للجانب الدائن من حساب المبيعات بصورة تفصيلية، حيث يمثل ذلك تكراراً لما ورد في يومية المبيعات ليس له ما يبرره، ويكتفي في هذا الصدد بأن يتم ترحيل مجموع قيمة المبيعات على فترات دورية منتظمة من واقع مجموع خانة المبالغ (أو خانات الأصناف في حالة وجودها) الى الجانب الدائن من حساب المبيعات (أو الجانب الدائن من حسابات الأصناف).

وتتلخص مزايا استخدام دفتر مستقل لتسجيل عمليات البيع (الآجل) في حالة تعددها في الآتي:

١ ـ الاقتصاد في استخدام الدفاتر والأدوات الكتابية حيث يتطلب كل قيد استخدام سطر واحد يثبت مديونية العميل المعين، دون الحاجة الى شرح حيث توضح خانات الدفتر ما يعتبر بديلاً كافياً في هذا الصدد. والمعروف بديهياً أن الطرف الدائن من كل قيد هو حـ/المبيعات.

٢ ـ إمكان إجراء عمليات الترحيل لحسابات العملاء بصورة سريعة وتفصيلية بحيث تصبح أرصدة هذه الحسابات ممثلة لمديونيات العملاء الفعلية بصفة يومية، تمكن من متابعة عمليات التحصيل وتساعد في رسم السياسة الائتمانية.

٣ ـ الاقتصاد في الزمن اللازم للترحيل لحساب المبيعات (أو حسابات المبيعات إذا تعددت الأصناف) بصورة تفصيلية ليس لها ما يبررها والاكتفاء بترحيل مجموع المبيعات على فترات دورية.

٤ ـ امكانية الاستفادة من تطبيق مبدأ تقسيم العمل في ادارة الحسابات بصورة أكثر مرونة.

هذا وتعتبر يومية المبيعات من اليوميات ذات الجانب الواحد حيث يدون فيها تفاصيل الجانب المدين من القيد (كل عميل على حده) ويمثل الدفتر في مسماة الجانب الدائن بصفة دائمة. ولذلك فهو يعتبر من الدفاتر الدائنة أيضاً.

٢ ـ أ ـ دفتر أستاذ العملاء، وحساب اجمالي العملاء:

عندما يستدعي تعدد عمليات البيع الآجل في المشروع ضرورة استخدام يومية مستقلة للمبيعات، فعادة ما يصاحب ذلك تعدد عملاء المشروع بحيث يستدعي الأمر تخصيص دفتر أستاذ مستقل لتوضيح تفاصيل حسابات العملاء. ويطلق على هذا الدفتر «دفتر أستاذ العملاء»، وهو من الدفاتر المساعدة.

ويخصص في هذا الدفتر صفحة أو مجموعة من الصفحات لكل عميل من العملاء، كل على حسب حجم معاملاته مع المشروع وتعددها. ويتم الترحيل الى هذا الدفتر من واقع يومية المبيعات، وعندما يتم ترحيل قيد معين توضح علامة (✓) في الخانة المخصصة لذلك في اليومية. والمفروض أن يتم الترحيل يومياً حتى تظهر أرصدة حسابات العملاء مديونياتهم الفعلية للمشروع حتى تاريخه. والواقع أن بعض الشركات تقوم بالترحيل لحسابات العملاء في أستاذ العملاء من واقع الفواتير كجزء من نظام الرقابة الداخلية على اجراءات القيد والترحيل المحاسبية، لتتمكن من اكتشاف أخطاء القيد في يومية المبيعات في الوقت المناسب.

ولا يختلف شكل حساب الأستاذ في دفتر استاذ العملاء عن الأشكال

التقليدية المعروفة والتي سبق أن تعرضنا لاثنين منها. ولو أنه يفضل في حسابات العملاء استخدام شكل الحساب ذا الرصيد المستمر، حتى يمكن التعرف على مقدار مديونية أي عميل في أي وقت بمجرد النظر الى حسابه في دفتر الأستاذ.

وإذا قام المشروع بتسجيل عمليات البيع (الآجل) في يومية مستقلة للمبيعات، وخصص لحسابات العملاء دفتر أستاذ (مساعد) مستقل، فإن ذلك لا يعني اطلاقاً الاستغناء عن دفتر اليومية العامة والأستاذ العام في هذا الصدد. فكما سبق أن ذكرنا أن الترحيل لحساب المبيعات في الأستاذ العام لا يتم بصورة تفصيلية وإنما بصورة إجمالية على فترات متقاربة (عادة كل شهر). وإذا وجد حساب المبيعات في الأستاذ العام (وهو الحساب الخاص بالطرف الدائن من قيد المبيعات) دون وجود حساب العملاء (وهو الحساب الذي يمثل الطرف المدين من قيد المبيعات الآجلة) فإن ميزان مراجعة حسابات الأستاذ العام لن يتوازن في هذه الحالة. ولذلك، ولأغراض فرض الرقابة على الاجراءات المحاسبية أيضاً، يخصص حسابا في دفتر الأستاذ العام لاجمالي العملاء يطلق عليه «حساب اجمالي العملاء» أو «حساب مراقبة أستاذ العملاء». ويتم تجميع يومية المبيعات على فترات دورية (عادة ما تكون كل شهر) ويجري ترحيل هذا المجموع للجانب المدين من حساب اجمالي العملاء في الأستاذ العام والجانب الدائن من حساب المبيعات في الأستاذ العام أيضاً. وبذلك يظهر في الأستاذ العام كل حسابات الميزانية وكل حسابات النتيجة. ولا بد أن يتطابق رصيد حساب اجمالي العملاء في الأستاذ العام مع مجموع الأرصدة المدينة للعملاء بعد خصم ما قد يكون شاذ منها وله أرصدة دائنة في دفتر استاذ العملاء[1].

---

(١) نحن نتبع هنا ما يسمى بالطريقة الفرنسية في معالجة الدفاتر المساعدة والحسابات الاجمالية، كما سيرد شرحه في نهاية هذا الفصل.

ولتوضيح ما تقدم نفترض أن شركة التجارة الحديثة قامت بعمليات البيع الآجل التالية خلال شهر ابريل:

٣ /٤ : باعت بضاعة لشركة عمر الأمير بمبلغ ٥٦٠ جنيه فاتورة رقم ٤/٢١ .

٩ /٤ : باعت بضاعة للسيد/أحمد محمود بمبلغ ٤٧٠ جنيه فاتورة رقم ٤/٢٧ .

٤/٢٢ : باعت بضاعة لشركة التحرير للتعمير بمبلغ ٧٣٠ جنيه فاتورة رقم ٤/٣٧.

٤/٢٩ : باعت بضاعة للسيد/محرم نور الدين بمبلغ ٦٥٠ جنيه فاتورة رقم ٤/٥١.

٤/٣٠ : باعت بضاعة لشركة عمر الأمير بمبلغ ٨٥٠ جنيه فاتورة رقم ٤/٥٦ .

ويتم إثبات هذه العمليات في يومية مبيعات شركة التجارة الحديثة كالآتي:

يومية المبيعات

ابريل				
٣	شركة عمر الأمير	٤/٢١	V	٥٦٠ -
٩	السيد/أحمد محمود	٤/٢٧	V	٤٧٠ -
٢٢	شركة التحرير للتعمير	٤/٣٧	V	٧٣٠ -
٢٩	السيد/محرم نور الدين	٣/٥١	V	٦٥٠ -
٣٠	شركة عمر الأمير	٤/٥٦	V	٨٥٠ -
	مجموع			٣٢٦٠ -

وتظهر حسابات العملاء في دفتر أستاذ العملاء كالآتي (الأرصدة الموجودة في الحسابات بتاريخ أول ابريل افتراضية):

شركة عمر الأمير

أول ابريل	رصيد				٣٢٥٠ -
٢	مبيعات بضاعة	٤/٢١	٥٦٠ -		٣٨١٠ -
٣٠	مبيعات بضاعة	٤/٥٦	٨٥٠ -		٤٦٦٠ -

السيد/أحمد محمود

أول أبريل	رصيد				-
٩	مبيعات بضاعة	٤/٢٧	٤٧٠ -		٤٧٠ -

شركة التحرير للتعمير

أول ابريل	رصيد				٥٠ -
٢٢	مبيعات بضاعة	٤/٣٧	٧٣٠.		٧٨٠ -

السيد/محرم نور الدين

أول ابريل	رصيد				-
٢٩	مبيعات بضاعة	٤/٥١	٦٥٠ -		٦٥٠ -

وفي نهاية الشهر يتم تجميع يومية المبيعات ويجري إثبات القيد التالي في دفتر اليومية العامة :

٣٢٦٠ من حـ/اجمالي العملاء

٣٢٦٠ الى حـ/المبيعات

مجموع المبيعات الآجلة عن شهر ابريل طبقاً لمجموع يومية المبيعات.

ويرحل القيد السابق لحسابي اجمالي العملاء والمبيعات في دفتر الأستاذ العام كالآتي :

حـ/اجمالي العملاء

أول ابريل	رصيد				٣٣٠٠ ـ
٣٠	الى حـ/المبيعات		٣٢٦٠		٦٥٦٠ ـ

حـ/المبيعات

أول ابريل	رصيد (مفترض)				٣٢٥٠٠
٣٠	من حـ/اجمالي العملاء			٣٢٦٠	٣٥٧٦٠

هـذا ويلاحظ أن الـرصيد المـدين لحساب اجمـالي العملاء في أول ابـريـل يساوي مجموع الأرصـدة المدينـة للحسابـات الفرديـة للعملاء في ذلـك التاريـخ (٣٢٥٠ + ٥٠ = ٣٣٠٠)، كما أن رصيد الحساب الاجمالي في ٤/٣٠ يساوي أيضاً مجمـوع أرصـدة الحسـابـات الفـرديـة في ذلـك التـاريـخ (٤٦٦٠ + ٤٧٠ + ٧٨٠ + ٦٥٠ = ٦٥٦٠). هذا بالضرورة لأن مجموع مـا جعلت به الحسـابات الفردية للعملاء مدينة خلال الشهر جعل بهـا الحساب الاجمـالي مديناً في نهايته. ولذلك يطلق على حساب اجمالي العملاء في الأستاذ العام «حساب مراقبة أستـاذ العملاء» في بعض الأحيان. وتكون الرقابة أكثر فعالية لو تم الترحيل للحسابات الفردية للعملاء من واقع الفواتير.

٢ ـ ب ـ مردودات ومسموحات المبيعات :

لا تعني كثرة وتعدد عمليات البيع التي يقوم بها المشروع بالضرورة أن تتعدد عمليات رد البضاعة بمعرفة العملاء أو كثرة طلبات التخفيض في السعر، ولذلك فإن عمليات مردودات المبيعات ومسموحات المبيعات يتم اثباتها في العادة في دفتر اليومية العامة، وترحل الى الحسابات الفرعية للعملاء في استاذ العملاء من واقع اشعارات الاضافة التي ترسلها المنشأة لهم في هذا الصدد. أمـا الترحيـل لحساب

اجمالي العملاء وحساب مردودات المبيعات (أو مسموحات المبيعات) فيتم من واقع القيد في اليومية العامة. وبالرغم من ذلك فإنه إذا تعددت العمليات الخاصة بمردودات ومسموحات المبيعات فإنه يمكن تخصيص يومية مساعدة مستقلة لها، على غرار يومية المبيعات، وترحل العمليات التي يتم إثباتها في هذه اليومية الى الجانب الدائن من الحسابات الفردية للعملاء في أستاذ العملاء. ثم تجمع اليومية على فترات دورية (شهرية مثلاً) ويجري بالمجموع قيد في اليومية العامة يجعل حساب مردودات المبيعات (أو مسموحات المبيعات أو كلاهما) مديناً وحساب اجمالي العملاء دائناً. ويرحل القيد للحسابات المذكورة في الأستاذ العام.

٢ ـ جـ ـ ميزان مراجعة أستاذ العملاء على رصيد اجمالي العملاء:

غالباً ما تقوم المنشآت التي تخصص دفتراً مستقلاً لحسابات العملاء باعداد ميزان مراجعة على فترات دورية، غالباً ما تكون شهرية بأرصدة حسابات العملاء. ولما كانت هذه الأرصدة مدينة بطبيعتها فإنها تظهر كلها (في العادة) في الجانب المدين من الميزان، فإذا وضع مقابل رصيد حساب اجمالي العملاء في الجانب الدائن بصفة صورية (لأن الرصيد مدين بطبيعته) فإن الميزان يجب أن يتوازن في هذه الحالة، فإذا لم يتوازن فإن ذلك يعني وجود خطأ ما يجب البحث عنه وتصحيحه. ويظهر ميزان مراجعة أستاذ العملاء لمثالنا المبسط الوارد في البند ٢ ـ أ كالآتي:

مدين	دائن	اسم العميل
٤٦٦٠		شركة عمر الأمير
٤٧٠		السيد/أحمد محمود
٧٨٠		شركة التحرير للتعمير
٦٥٠		السيد/محرم نور الدين
	٦٥٦٠	مقابل اجمالي العملاء
٦٥٦٠	٦٥٦٠	المجموع

والواقع أن ميزان مراجعة أستاذ العملاء لا يزيد عن كونه كشف بأرصدة حسابات العملاء في تاريخ معين، ولذلك، بالاضافة الى استخدامه كأداة لاكتشاف الأخطاء على فترات دورية، فهو يفيد الادارة في التوقف على حركة التحصيل بمقارنة الموازين للفترات المتتالية.

٣ ـ دفتر يومية المشتريات وأستاذ الموردين:

يخصص دفتر يومية المشتريات في العادة لاثبات عمليات الشراء الآجلة التي تقوم بها المنشأة اذا تعددت هذه العمليات بحيث يصبح من الضروري تخصيص دفتراً مستقلاً لها. وبالرغم من أن الدفتر يخصص في أغلب الأحوال للمشتريات الآجلة، دون النقدية التي تظهر في يومية المدفوعات، كما سيرد شرحها، إلا أنه يستخدم في بعض الأحيان لاثبات عمليات الشراء الآجلة والنقدية معاً كما هو الوضع في النظام المحاسبي الموحد في مصر. ويخصص الدفتر لمشتريات البضائع فقط (أو المواد الأولية في حالة المنشآت الصناعية) دون المشتريات من الأنواع الأخرى من الأصول كالأراضي والآلات، والتي يتم إثباتها في اليومية العامة.

وعلى عكس الوضع في يومية المبيعات، فإن يومية المشتريات تظهر تفاصيل الطرف الدائن من قيد المشتريات الآجلة، والذي يكون في العادة أحد حسابات الموردين. أما الطرف المدين من القيد فيكون معروفاً بالبديهة أنه حساب المشتريات في كل الأحوال (إلا إذا كانت المنشأة تتبع طريقة المخزون المستمر فيكون الطرف المدين من القيد في كل الأحوال هو حساب مخزون البضائع). وعلى نفس نمط دفتر يومية المبيعات، فإن يومية المشتريات يجب أن يتوافر فيها حداً أدنى من الخانات، عادة ما تشتق من قيد المشتريات الآجلة حيث يظهر الدفتر تفاصيل الطرف الدائن من القيد (كل مورد على حدة)، ثم زيادتها بعد هذا الحد الأدنى بما يتفق وطبيعة نشاط المنشأة وتعدد أصناف مشترياتها. وفيما يلي نموذج مبسط لصفحة من يومية المشتريات حيث تمثل الخانات الست الأولى منها الحد الأدنى الواجب توافره. وتعتبر يومية المشتريات من اليوميات المدينة ذات الجانب الواحد (المشتريات دائماً مدينة).

دفتر يومية المشتريات

التاريخ	اسم المورد	رقم المستند	✓	شروط السداد	المبلغ	المشتريات	
						صنف ٢١	صنف ٥٣
أول يناير	شعراوي مزيد	١/٢١		٢٪ ١٠ أيام، صافي ٣٠ يوم	٨٩٠ -	٥٢٠ -	٣٧٠ -
٥	السيد مندور	١/٤٣		صافي ٦٠ يوم	٥٤٠ -	١١٠ -	٤٣٠ -
٩	أحمد أبو سعدة	١/٧١		١٪ ٥، ٣٠	٢٨٠ -		٢٨٠ -

ويتم القيد في الدفتر من واقع فاتورة المورد وصورة اذن الاستلام (استلام البضاعة بمعرفة المشتري) يوماً بيوم وبالتفصيل. ثم ترحل القيود الواردة في الدفتر الى الحسابات الفردية للموردين التي يخصص لها عادة في هذه الحالة استاذاً مستقلاً يسمى أستاذ الموردين، حيث يجعل حساب كل مورد دائناً بقيمة البضاعة الواردة منه. وعندما يتم ترحيل قيد معين من يومية المشتريات للحساب الخاص به في أستاذ الموردين توضع علامة (✓) في الخانة المخصصة لذلك لتوضح اتمام عملية الترحيل.

وعلى فترات دورية معينة يتم تجميع خانة المبلغ في دفتر المشتريات عن فترة محددة. ويجري ترحيل المجموع لحساب المشتريات (أو مخزون البضائع) في الأستاذ العام حيث يجعل به مديناً مقابل جعل حساب اجمالي الموردين في الأستاذ العام أيضاً دائناً بالقيمة بقيد واحد في اليومية العامة. ولا تختلف الاجراءات في هذا الشأن عما سبق عرضه بصدد يومية المبيعات وأستاذ العملاء.

ولتوضيح ذلك نفرض أن شركة أبو فروة التجارية قامت بعمليات الشراء الآجل التالية خلال شهر مارس:

٣ /٣: اشترت بضاعة من سمير عبد الوهاب بمبلغ ٥٣٠ جنيه بشروط ٢٪ ١٠ أيام صافي ٣٠ يوم.

٣/١٥ : اشترت بضاعة من شركة حسونة بمبلغ ٣٧٠ جنيه بشروط ١٪٥ أيام صافي ٢٠ يوم.

٣/٢١ : اشترت بضاعة من هريدي عبد الحميد بمبلغ ٨٨٠ جنيه بشروط صافي ٦٠ يوم.

٣/٢٧ : اشترت بضاعة من السيد السحاوي بمبلغ ٣٤٠ جنيه بشروط صافي ٣٠ يوم.

٣/٣٠ : اشترت بضاعة من شركة حسونة بمبلغ ٧٣٠ جنيه بشروط ١٪٥ أيام صافي ٢٠ يوم.

وتظهر هذه العمليات بدفتر يومية المشتريات لشركة أبو فروة كالآتي:

يومية المشتريات **صفحة ٧**

٣/ ٣	سمير عبد الوهاب		√	٢٪١٠، صافي ٣٠	٥٣٠ ـ
٣/١٥	شركة حسونة		√	١٪٥، صافي ٢٠	٣٧٠ ـ
٣/٢١	هريدي عبد الحميد		√	صافي ٦٠	٨٨٠ ـ
٣/٢٧	السيد السحاوي		√	صافي ٣٠	٣٤٠ ـ
٣/٣٠	شركة حسونة		√	١٪٥، صافي ٢٠	٧٣٠ ـ
					٢٨٥٠ ـ

ويتم ترحيل العمليات السابقة لحسابات الموردين في أستاذ الموردين على الوجه التالي (أرصدة أول مارس الموضحة في الحسابات افتراضية):

سمير عبد الوهاب

أول مارس	رصيد				٥٧٠ ـ
٣/٣	مشتريات			٥٣٠ ـ	١١٠٠ ـ

شركة حسونة

أول مارس	رصيد				١١٠ -
٣/١٥	مشتريات			٢٧٠ -	٤٨٠ -
٣/٣٠	مشتريات			٧٣٠ -	١٢١٠ -

هريدي عبد الحميد

أول مارس	رصيد				-
٣/٢١	مشتريات			٨٨٠ -	٨٨٠ -

السيد السحاوي

أول مارس	رصيد				٤٢٠ -
٣/٢٧	مشتريات			٣٤٠ -	٧٦٠ -

ثم تجمع يومية المشتريات في نهاية الشهر لتحديد اجمالي مشتريات الشهر الآجلة ويتم اجراء القيد التالي في اليومية العامة:

٢٨٥٠ من حـ/المشتريات (أو حـ/مخزون البضائع)
٢٨٥٠ الى حـ/اجمالي الموردين
إثبات مجموع مشتريات الشهر الآجلة طبقاً ليومية المشتريات.

وبترحيل القيد السابق لحسابات الأستاذ العام تظهر كالآتي:

حـ/اجمالي الموردين

أول مارس	رصيد				١١٠٠ -
٣/٣١	من حـ/المشتريات			٢٨٥٠	٣٩٥٠ -

حـ/المشتريات

أول مارس	رصيد (افتراضي)				٤٢٥٠٠
٣/٣١	الى حـ/الموردين			٢٨٥٠	٤٥٣٥٠

ويتحقق عن استخدام يومية مساعدة للمشتريات وأستاذ مساعد للموردين نفس المزايا التي تتحقق عن استخدام يومية المبيعات الآجلة وأستاذ العملاء. ويتم اعداد ميزان مراجعة لأستاذ الموردين على فترات دورية للتحقق من أن مجموع الأرصدة الدائنة لحسابات الموردين تتساوى مع الرصيد الدائن لحساب اجمالي الموردين في الأستاذ العام.

٣ ـ أ ـ مردودات ومسموحات المشتريات:

إذا تعددت عمليات رد البضاعة للموردين أو الحصول منهم على تخفيضات في السعر، فإن المنشأة قد ترغب في تخصيص دفتر يومية لمردودات ومسموحات المشتريات. أما إذا لم يخصص للمردودات والمسموحات دفتر مستقل فيتم اثبات العمليات الخاصة بها في اليومية العامة وترحل لحسابات الموردين من واقع اشعارات الخصم التي ترسلها لهم المنشأة (أو إشعارات الاضافة التي ترد منهم للمنشأة أو كلاهما) وترحل لحساب اجمالي الموردين وحسابات المردودات والمسموحات (أو حـ/مخزون البضائع) في الأستاذ العام من واقع القيد في اليومية العامة. ويمكن أن يتخذ دفتر يومية مردودات ومسموحات المشتريات في حالة استخدامه ـ الشكل الآتي:

يومية مردودات ومسموحات المشتريات　　　صفحة ٣

التاريخ	اسم المورد	المستند	√	البيان	مبلغ	مردودات	مسموحات
٥ فبراير	شعراوي فريد			تلفيات نقل	٦٥ ـ		٦٥ ـ
١٢	هويدي الأشقر			اختلاف المواصفات	٢٣٠ ـ	٢٣٠ ـ	
٢٥	سعيد زكريا			بضاعة تالفة	٥٤٠ ـ	٥٤٠ ـ	
٢٨	المجموع عن الشهر				٣٢٥٠ ـ	١٧٥٠ ـ	١٥٠٠ ـ

ويراعى أن حسابات الموردين الفردية تجعل مدينة في أستاذ الموردين بالمردودات والمسموحات يوماً بيوم من واقع القيود في يومية المردودات والمسموحات ثم تجمع خانات المبالغ في نهاية الفترة المقررة (شهر مثلاً) ويجري بها القيد التالي في اليومية العامة :

٣٢٥٠　　من حـ/اجمالي الموردين
الى مذكورين :
١٧٥٠　　حـ/مردودات المشتريات
١٥٠٠　　حـ/مسموحات المشتريات أو حـ/مخزون البضائع
إثبات مردودات ومسموحات المشتريات عن الشهر
من واقع مجموع يومية المردودات والمسموحات .

ويرحل القيد السابق للحسابات المذكورة في الأستاذ العام .

٤ ـ يومية أوراق القبض :

يخصص هذا الدفتر لاثبات الأوراق التجارية من كمبيالات وسندات أذنية والتي تحصل عليها المنشأة من عملائها سداداً لمستحقاتها قبلهم . ويوضح الدفتر البيانات الخاصة بالورقة التجارية من حيث النوع ، واسم الساحب ، واسم المستفيد ، وتاريخ الاستحقاق ، وقيمة الورقة ، وكيفية تصرف المنشأة فيها .

وفيما يلي نموذج مبسط ليومية أوراق القبض :

دفتر يومية أوراق القبض

التاريخ	نوع الورقة	اسم الساحب	المسحوب عليه أو محرر السند	اسم المستفيد	مقدم الورقة	تاريخ الاستحقاق	المبلغ	ملاحظات
٨٥/١٠/١	سند أذني	-	ياسر	محلاتنا	ياسر	٨٥/١٢/١	٥٠٠	أرسل للتحصيل
٨٥/١٠/٥	كمبيالة	محمود	طارق	محلاتنا	محمود	٨٥/١١/١	٥٠٠	خصمت في البنك
		مجموع	نهاية	الشهر			٥٦٠٠	

ويجعل حـ/مقدم الورقة في أستاذ العملاء دائناً عند إثبات الحصول على الورقة في يومية أوراق القبض، ثم تجمع اليومية في نهاية الفترة المقررة ويجري إثبات القيد الآتي في اليومية العامة:

٥٦٠٠		من حـ/أوراق القبض
	٥٦٠٠	الى حـ/اجمالي العملاء
		إثبات أوراق القبض المقدمة من العملاء عن الشهر طبقاً لمجموع يومية أوراق القبض عن الشهر

ويرحل القيد السابق للجانب المدين من حـ/أوراق القبض بالأستاذ العام والجانب الدائن من حـ/اجمالي العملاء بنفس الدفتر.

ويقتصر استخدام دفتر يومية أوراق القبض على إثبات أوراق القبض الواردة للمنشأة. أما عمليات التصرف في الورقة بعد ذلك أو تحصيلها فيتم إثباتها في الدفاتر المخصصة لذلك. فرفض الورقة، أو عدم تحصيلها أو تحويلها للغير أو إرسالها للبنك للتحصيل فهي عمليات يتم إثباتها عادة في اليومية العامة. أما عمليات تحصيل أوراق القبض أو خصمها لدى البنك فيتم إثباتها عادة في يومية المقبوضات النقدية كما سيرد شرحه فيما بعد.

٥ ـ يومية أوراق الدفع :

يخصص هذا الدفتر لاثبات الأوراق التجارية التي تحررها المنشـأة أو تقبلها لأمـر الغير من دائنيهـا سداداً لمستحقـاتهم قبلها. ويخصص الـدفتر عـادة لاثبات الكمبيالات والسندات الأذنية الصادرة للموردين سداداً لمستحقاتهم قبل المنشأة. ويوضح الدفتر بيانات أوراق الدفع الصادرة من حيث النوع، والمستفيد، وتاريخ الاستحقاق، والقيمة. وفيما يلي نموذج مبسط ليومية أوراق الدفع.

دفتر يومية أوراق الدفع

التاريخ	نوع الورقة	اسم الساحب	المسحوب عليه	المستفيد	تاريخ الاستحقاق	المبلغ	ملاحظات
٨٥/١٠/١	كمبيالة	علاء	محلاتنا	علاء	٨٥/١٢/٣١	٦٠٠ ـ	
٨٥/١٠/٧	سند إذني	عبد الرحيم	محلاتنا	عبد الستار	٨٥/١٢/١٥	٥٠٠ ـ	
		مجموع	نهاية	الشهر		٣٦٠٠	

ويجعل حساب الساحب مديناً في أستاذ الموردين عند إثبات ورقة الدفع في يومية أوراق الدفع بقيمة الورقة المسحوبة على المنشأة، ثم تجمع يومية أوراق الدفع في نهاية الفترة المقررة ويجري إثبات القيد التالي في دفتر اليومية العامة بالمجموع عن الفترة:

٣٦٠٠ من حـ/اجمالي الموردين

٣٦٠٠ الى حـ/أوراق الدفع

إثبات أوراق الدفع الصادرة للموردين عن الشهر طبقاً لمجموع يومية أوراق الدفع.

ويرحل القيد السابق للجـانب المدين من حـ/اجمـالي الموردين في الأستـاذ العام مقابل جعل حـ/أوراق الدفع دائناً في نفس الدفتر.

ويقتصر دفتر يومية أوراق الدفع على إثبات إصدار الأوراق دون العمليات التالية والمتعلقة بالتصرف فيها بعد ذلك فإذا تم سداد الورقة في تاريخ الاستحقاق، فإن ذلك يتم إثباته في يومية المدفوعات النقدية. أما العمليات المرتبة على التوقف عن السداد في تاريخ الاستحقاق فعادة ما يتم إثباتها في دفتر اليومية العامة.

٦ ـ دفتر يومية المقبوضات:

يخصص هذا الدفتر لاثبات العمليات النقدية التي يترتب عليها متحصلات، أي زيادة رصيد النقدية لدى المنشأة، وسواء كانت هذه المتحصلات في صورة نقدية مباشرة (نقود) أو في صورة نقدية غير مباشرة (شيكات مثلاً). ويثبت في هذا الدفتر كل العمليات التي يكون الطرف المدين فيها هو حـ/النقدية. ولعل أهم هذه العمليات هي المتحصلات من المبيعات النقدية والمتحصلات من العملاء. وبالرغم من أن الطرف المدين الذي يتم إثباته في يومية المقبوضات يكون هو حـ/النقدية بصفة دائمة، كما هو الحال في يومية المشتريات حيث يكون الطرف المدين دائماً هو حساب المشتريات (أو حساب المخزون)، فإن دفتر يومية المقبوضات يكون له جانبان أحدهما مدين والآخر دائن. ذلك لأن النقدية في الجانب المدين يمكن أن تكون في صورة سائلة مباشرة تودع في خزينة المنشأة أو تكون في صورة شيكات تودع في البنوك، هذا بالاضافة الى أن قيد المتحصلات من العملاء قد يترتب عليه جعل حساب الخصم النقدي المسموح به مديناً جزئياً، وحساب النقدية مديناً بالجزء الباقي. وعلى هذا الأساس عادة ما يخصص في الجانب المدين من دفتر يومية المقبوضات خانة للصندوق (أو الخزينة)، وخانة للبنك (أو البنوك) وخانة للخصم النقدي المسموح به. ويحتوي الجانب الدائن من الدفتر على خانات للحسابات التي تمثل الطرف الدائن من قيد المتحصلات النقدية (سواء نقداً أو بشيكات) وعادة ما تخصص خانة لكل حساب من الحسابات التي تمثل مصدراً رئيسياً للمتحصلات بصفة متكررة مثل المبيعات النقدية، أو العملاء، وأوراق القبض أحياناً. أما الحسابات غير المتكررة فتوضع كلها في خانة واحدة للمتحصلات المتنوعة. مثل المتحصلات من بيع الأصول الثابتة، أو من تعويضات

التأمين، أو الفوائد الدائنة، وما شابه ذلك من العمليات غير المتكررة. وسنعرض أولاً نموذجاً مبسطاً لدفتر يومية المقبوضات ثم نتناول كل من جانبيه بقليل من الشرح، ونوضح كيفية الاثبات فيه عن طريق مثال مبسط.

ونوضح فيما يلي الهدف من كل خانة من خانات النموذج (الموضح في الصفحة التالية):

أ - التاريخ: ويدون فيها تاريخ العملية أو تاريخ إثباتها في دفتر يومية المقبوضات والذي يجب أن يتفق مع نفس تاريخ إتمام العملية.

ب - المستند: ويدون فيها رقم المستند المبرر لاجراء القيد.

جـ - البيان: ويوضح فيها في العادة الطرف الدائن من قيد المقبوضات.

د - الحسابات المدينة وتكون من أربعة خانات كالآتي:

١ - النقدية: وتستخدم هذه الخانة في كل قيد من القيود حيث تمثل مجموع ما تجعل حسابات النقدية (الصندوق والبنك أو البنوك) مدينة به في كل قيد من قيود المقبوضات.

٢ - الصندوق (أو الخزينة) ويدون فيها المبالغ التي تتحصل نقداً في خزينة أو صندوق المنشأة - وهي خانة فرعية للخانة السابقة.

٣ - البنك (أو البنوك) ويدون فيها المبالغ التي تتحصل عن طريق شيكات - وهي الخانة الفرعية الثانية لخانة النقدية - ولا بد أن يتساوى مجموع خانتا الصندوق والبنك مع خانة النقدية.

٤ - الخصم المسموح به: ويدون فيها ما يكتسبه العملاء من خصم نقدي مقابل السداد المبكر لأرصدة حساباتهم.

هـ - المجموع: وهذه الخانة يظهر فيها مجموع الطرف المدين (بحساباته الأربعة) والذي يجب أن يتساوى مع مجموع الجانب الدائن، ذلك لكل عملية على حدة وكذلك لمجموع العمليات عن فترة معينة.

و - الحسابات الدائنة وتتكون من أربعة خانات كالآتي:

نموذج مبسط لدفتر يومية المقبوضات

التاريخ	المستند	البيان	حسابات مدينة: النقدية	حسابات مدينة: بالصندوق	حسابات مدينة: بالبنك	حسابات مدينة: خصم مسموح به	المجموع	حسابات دائنة: مبيعات	حسابات دائنة: عملاء	حسابات دائنة: أوراق	حسابات دائنة: حسابات متنوعة: المبلغ	حسابات دائنة: حسابات متنوعة
١/ ١		رأس المال	٥٠٠٠٠		٥٠٠٠٠		٥٠٠٠٠				٥٠٠٠٠	٢٠١
١/ ٥	٣٢	مبيعات	٢٥٠٠	٢٥٠٠			٢٥٠٠	٢٥٠٠				
١/١٠	٧ ض	العميل مسعود	٧٨٤	٧٨٤		١٦	٨٠٠		٨٠٠			
		مجموع	٩٧٥٠٠	٣١٤٠٠	٦٦٣٠٠	١٢٠٠	٩٨٧٠٠	١٣٢٠٠	١٧٣٠٠	١٥٠٠٠	٥٣٢٠٠	

١ ـ المبيعات: ويدون فيها المبيعات النقدية.

٢ ـ العملاء: ويدون فيها تسديدات العملاء من أرصدة حساباتهم بما فيها الخصم النقدي المسموح به ويرحل منها يومياً لحسابات العملاء بأستاذ العملاء.

٣ ـ أوراق القبض: ويدون فيها ما يتم تحصيله من أوراق القبض.

٤ ـ الحسابات المتنوعة: ويدون فيها المبالغ المحصلة من حسابات بخلاف الحسابات الثلاثة السابقة وتخصص بجوارها خانة لرقم الحساب لتسهيل اجراءات الترحيل وتحليل هذه الحسابات، واجراء القيد الشهري لملخص يومية المقبوضات.

وحتى تزداد الصورة وضوحاً فإن القيود الواردة في النموذج السابق لو تم تسجيلها في اليومية العامة بدلاً من يومية المقبوضات لظهرت كالآتي:

القيد الأول:

٥٠٠٠٠		من حـ/النقدية ـ (حـ/البنك)
	٥٠٠٠٠	الى حـ/رأس المال
		إثبات تحصيل رأس المال بشيك على البنك بتاريخ ١/١

وقد تم إثبات هذا القيد في يومية المقبوضات في سطر واحد حيث جعل حـ/النقدية ـ حـ/فرعي البنك مديناً بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه، وجعل حـ/رأس المال في الحسابات الدائنة في خانة الحسابات المتنوعة دائناً بالقيمة.

القيد الثاني:

٢٥٠٠		من حـ/النقدية ـ (حـ/الصندوق)
	٢٥٠٠	الى حـ/المبيعات
		إثبات المبيعات النقدية بتاريخ ١/٥

وقد تم إثبات هذا القيد في سطر واحد في يومية المقبوضات حيث جعل حـ/النقدية ـ حـ/فرعى الصندوق مديناً بمبلغ ٢٥٠٠ جنيه مقابل جعل حـ/المبيعات في الحسابات الدائنة دائناً بالقيمة.

القيد الثالث:

		من مذكورين:
٧٨٤		حـ/النقدية ـ (حـ/الصندوق)
١٦		حـ/الخصم النقدي المسموح به
	٨٠٠	الى حـ/العملاء
		إثبات المتحصل نقداً من العميل مسعود ومنحه الخصم النقدي.

وقد تم إثبات هذا القيد أيضاً في سطر واحد في دفتر يومية المقبوضات حيث جعل حـ/النقدية ـ حـ/فرعي الصندوق مديناً بمبلغ ٧٨٤ جنيه، وجعل حـ/الخصم المسموح به مديناً بمبلغ ١٦ جنيه، مقابل جعل حـ/العملاء في الجانب الخاص بالحسابات الدائنة دائناً بمبلغ ٨٠٠ جنيه.

ويتم إثبات المتحصلات النقدية أو بشيكات بصورة تفصيلية وعلى أساس يومي في يومية المقبوضات على نمط ما أوضحنا بعاليه، ثم يتم تجميع اليومية على مدار فترات زمنية متفق عليها (شهر مثلاً) ويتم إجراء قيد ملخص العمليات التي سجلت فيها في دفتر اليومية العامة كالآتي:

		من مذكورين:
٩٧٥٠٠		حـ/النقدية
		٣١٢٠٠ الصندوق
		٦٦٣٠٠ البنك
١٢٠٠		حـ/الخصم المسموح به
		الى مذكورين:
	١٣٢٠٠	حـ/المبيعات
	١٧٣٠٠	حـ/اجمالي العملاء
	١٥٠٠٠	حـ/أوراق القبض
	٥٠٠٠٠	حـ/رأس المال
	٢٠٥٠	حـ/الفوائد الدائنة
	١١٥٠	حـ/أتعاب وعمولات
		إثبات ملخص عمليات المتحصلات النقدية عن شهر يناير طبقاً لمجاميع يومية المقبوضات

ويتم ترحيل هـذا القيد شهرياً (أو على فترات دورية أخرى متفق عليها) الى الحسابات الخاصة به في دفتر الأستاذ العام (لاحظ أننا افترضنا أن تحليل الحسابات المتنوعة هـو رأس المـال ٥٠٠٠٠ جنيـه، فـوائـد دائنـة ٢٠٥٠ جنيـه، أتعـاب وعمولات ١١٥٠ جنيه).

هذا ولأن الخدمات المصرفية في العصر الحديث قد أدت في الواقـع الى أن معظم المعاملات التجارية تتم بشيكات، بالاضافة الى ما تضفيه عملية الاحتفاظ بالنقدية لدى البنـك بدلاً من الاحتفـاظ بها في خـزائن المنشأة من أمـان وضمان ووقاية ضد السرقة والاختلاس، فعادة ما يحتفظ في الخزينة بمبـالغ محـدودة تكفي تغطية الاحتياجات اليومية من مصروفات نثرية وخلافة، على أن تودع المتحصلات النقدية بالصندوق فيما زاد عن هذه الاحتياجات بـالبنك. ويتم ذلـك يوميـاً حتى يتحقق الهدف المرغوب تحقيقه. والواقع أن هذه العملية تؤدي إلى جعـل حساب البنك ـ وهو أحد الحسابين الفرعيين للنقدية ـ مديناً بما يودع فيه من نقدية سائلة، وحساب الصندوق ـ وهو الحساب الفرعي الثاني من حساب النقديـة ـ دائناً، أي أن مجموع النقدية في البنك والصندوق لن يتأثر بهذه العمليـة. ويطلق عـلى هذه العملية عملية حركة نقدية من الصندوق للبنك (أو بالعكس كما سيـرد في يوميـة المـدفوعـات). ويفضل أن تسجـل هذه العمليـة في دفتر المقبـوضات عن طـريق الخصم والاضافة، أي بالطرح من خانة الصندوق والاضافة في خانة البنك دون أن تتأثر باقي خانات يومية المقبوضات.

ولنفتـرض على سبيـل الايضاح أن شـركة الضحى التجـاريـة قـد قـامت بالعمليات التالية من بين عملياتها عن شهر سبتمبر.

١ / ٩ ـ بلغت المتحصـلات من العميل عبـد الجواد ٣٥٠٠ جنيـه نقداً، ٦٣٤٠ جنيـه بشيكات، وبلغ الخصم النقـدي المسموح بـه للعميل عـلى هـذه المتحصلات ٦٠ جنيه.

٧ / ٩ ـ بلغت المبيعات النقدية للعميل عبد التواب ٣٢٣٠ جنيه حصلت نقداً.

١٥ / ٩ ـ بلغت متحصلات الفوائد الدائنة ٢١٠٠ جنيه بشيك.

٩/١٨ - تم ايداع مبلغ ٦٠٠٠ جنيه من النقدية الموجودة بالصندوق في حساب الشركة بالبنك.

٩/٢٧ - بلغت المتحصلات من بيع آلة قديمة ٤٥٠٠ جنيه، منها ٢٠٠٠ جنيه نقداً والباقي بشيك.

٩/٢٩ - بلغت المبيعات النقدية ٤٣٠٠ جنيه، حصل منها نقد ١٣٠٠ جنيه والباقي بشيك.

٩/٣٠ - ورد شيك من العميل مسعود بمبلغ ٢٢٤٠ جنيه سداداً لرصيد حسابه البالغ ٢٣٦٥ جنيه، ويمثل الفرق خصم نقدي، كما حصل ٣١٠٠ جنيه من أوراق القبض بالصندوق.

وبهذا العدد المحدود من العمليات يظهر دفتر يومية المقبوضات عن شهر سبتمبر كما هو موضح بالصفحة التالية.

ثم يتم اجراء القيد الآتي في دفتر اليومية العامة في ٩/٣٠:

		من مذكورين:
٣١٤١٠		حـ/النقدية:
		٧١٣٠ بالصندوق
		٢٤٢٨٠ بالبنك
٨٥		حـ/الخصم المسموح به
		الى مذكورين:
	٧٥٣٠	حـ/المبيعات
	١٢٢٦٥	حـ/اجمالي العملاء
	٣١٠٠	حـ/أوراق القبض
	٢١٠٠	حـ/الفوائد الدائنة
	٦٥٠٠	حـ/الآلة المباعة
		إثبات ملخص المتحصلات النقدية عن شهر سبتمبر

دفتر يومية المقبوضات

صفحة ١٨

التاريخ	المستند	البيان	حسابات مدينة				المجموع	حسابات دائنة				
			النقدية	بالصندوق	بالبنك	خصم مسموح به		مبيعات	عملاء	أوراق القبض	حسابات متنوعة: المبلغ	حسابات متنوعة: الحساب
٩/ ١		العميل عبد الجواد	٩٨٤٠	٣٥٠٠	٦٣٤٠	٦٠ـ	٩٩٠٠		٩٩٠٠			
٩/ ٧		مبيعات	٣٢٣٠	٣٢٣٠	-	-	٣٢٣٠	٢٢٣٠				
٩/١٥		فوائد دائنة	٢١٠٠	-	٢١٠٠	-	٢١٠٠	-		-	٢١٠٠	
٩/١٨		حركة النقدية	-	(٦٠٠٠)	٦٠٠٠	-	-	-	-			
٩/٢٧		بيع آلة قديمة	٦٥٠٠	٢٠٠٠	٤٥٠٠	-	٦٥٠٠	-		-	٦٥٠٠	
٩/٢٩		مبيعات	٤٣٠٠	١٣٠٠	٣٠٠٠	-	٤٣٠٠	٤٣٠٠	-			
٩/٣٠		العميل مسعود وأوراق القبض	٥٤٤٠	٣١٠٠	٢٣٤٠	٢٥ـ	٥٤٦٥	-	٢٣٦٥	٣١٠٠		
٩/٣٠		مجموع الشهر	٣١٤١٠	٧١٣٠	٢٤٢٨٠	٨٥	٣١٤٩٥	٧٥٣٠	١٢٢٦٥	٣١٠٠	٨١٠٠	

ويلاحظ أن القيد الشهري لملخص يومية المقبوضات يتطلب تحليل مجموع خانة الحسابات المتنوعة للتعرف على الحسابات الدائنة فيها بالتفصيل. ففي المثال السابق مثلاً بلغ مجموع خانة المبالغ المتحصلة من الحسابات المتنوعة ٨٦٠٠ جنيه. ولامكان إجراء القيد الشهري في اليومية العامة لاثبات ملخص عمليات المتحصلات قمنا بتحليل هذا المبلغ الى مصادره: ٢١٠٠ جنيه فوائد دائنة ٦٥٠٠ جنيه الآلة المباعة. ولتسهيل عملية تحليل خانة الحسابات المتنوعة الى الحسابات المكونة لها في كل شهر تم إضافة خانة لرقم الحساب. وعند التعرف على رقم الحساب والنظر الى دليل الحسابات يمكن تحديد الحساب الذي يجعل دائناً بالقيمة الواردة في خانة المبالغ.

٧ ـ دفتر يومية المدفوعات:

يخصص هذا الدفتر لاثبات العمليات التي يكون الطرف الدائن فيها بصفة كلية أو بصفة جزئية هو حساب النقدية. ويثبت بالدفتر كل العمليات التي يترتب عليها انقاص رصيد النقدية، وسواء كانت هذه النقدية بالصندوق (الخزينة) أو بالبنك (أو البنوك). ولعل أهم هذه العمليات هي المدفوعات النقدية للمشتريات النقدية والمدفوعات للموردين عن المشتريات الآجلة والمدفوعات لسداد أوراق الدفع، هذا بالاضافة طبعاً الى المدفوعات لسداد عناصر المصروفات المختلفة، والمدفوعات المتنوعة.

ولدفتر يومية المدفوعات، جانبان أحدهما مدين والآخر دائن ويحتوي الجانب المدين على الحسابات التي تجعل مدينة بالمدفوعات النقدية، حيث يخصص لكل حساب منها خانة إذا كانت عملياته مع النقدية متكررة بدرجة كافية. أما إذا لم تكن العمليات متكررة، فإن الحساب يجعل مديناً في خانة الحسابات المتنوعة. ويحتوي الجانب الدائن على حساب النقدية بفرعية، الصندوق والبنك، كما تخصص خانة في هذا الجانب للخصم النقدي المكتسب.

وكما هو الحال في دفتر يومية المقبوضات، فإن مجموع خانات الدفتر في نهاية كل شهر (أو أي فترة زمنية اخرى متفق عليها) يستخدم لاجراء القيد الشهري

لملخص المدفوعات خلال الشهر بدفتر اليومية العامة. ويتكون الطرف المدين من القيد الشهري من مجموع حسابات الجانب المدين، ويتكون الطرف الدائن من مجموع خانتي النقدية ومجموع خانة الخصم المكتسب.

وسوف نوضح نموذج يومية المدفوعات وكيفية استخدامها عن طريق المثال المبسط التالي:

قامت شركة التجارة الحديثة بالعمليات الآتية من بين عمليات شهر سبتمبر:

١ /٩: اشترت بضاعة بمبلغ ٥٦٠٠ جنيه وسددت مبلغ ٢١٠٠ جنيه بشيك والباقي على الحساب.

٧ /٩: سددت حساب شركة التوريدات الحديثة البالغ ٧٣٦٥ جنيه بشيك بمبلغ ٧٢٠٠ جنيه والباقي خصم مكتسب.

١٣/ ٩: سددت أوراق دفع بمبلغ ١٥٠٠ جنيه نقداً من الصندوق.

١٦/ ٩: سددت الأجور عن النصف الأول من الشهر بمبلغ ٣٦٠٠ جنيه نقداً من الصندوق.

١٩/ ٩: اشترت بضاعة نقداً بمبلغ ٤٥٠٠ جنيه، سدد من الصندوق ٢٠٠٠ جنيه والباقي بشيك.

٢٣/ ٩: سددت مصروفات دعاية واعلان بمبلغ ٥٠٠ جنيه بشيك.

٢٧/ ٩: سددت حساب شركة سعدون التجارية البالغ ٤٢٠٠ جنيه بمبلغ ٤١٦٠ جنيه، منها ١١٦٠ جنيه من الصندوق و ٣٠٠٠ جنيه بشيك والباقي خصم مكتسب.

٣٠/ ٩: سددت مرتبات المديرين بشيكات على البنك بمبلغ ١٦٠٠ جنيه وسددت أجور العمال عن النصف الثاني من الشهر والبالغ قدرها ٣٢٠٠ جنيه من الصندوق.

هذا ويراعى أن المشتريات النقدية فقط هي التي تسجل في يومية المدفوعات

أما المشتريات الآجلة فتسجل في يـومية المشتـريات. ويلزم لاجـراء قيد الملخص الشهري (أو الدوري) ليومية المدفوعات ضرورة تحليل خانة المصروفات في الجانب المدين لتحديد حسابات المصروفات التي تجعل مدينة في الأستاذ العام، والمبالغ التي يجعل كل حساب منها مديناً بها ونفس الوضع ينطبق على خانة الحسابات المتنوعة.

وتظهر العمليات السابقة في يومية المدفوعات على الوجه التالي:

دفتر يومية المدفوعات

التاريخ		البيان	حسابات مدينة: مشتريات	حسابات مدينة: موردون	حسابات مدينة: أوراق دفع	مصروفات: المبلغ	مصروفات: رقم الحساب	حسابات متنوعة: المبلغ	حسابات متنوعة: رقم الحساب	المجموع	النقدية: بالصندوق	النقدية: بالبنك	النقدية: المجموع	خصم مكتسب
٩/ ١		مشتريات	٢١٠٠	-	-	-	-	-	-	٢١٠٠	-	٢١٠٠	٢١٠٠	
٩/ ٧		شركة التوريدات الحديثة	-	٧٣٦٥	-	-	-	-	-	٧٣٦٥	-	٧٢٠٠	٧٢٠٠	١٦٥
٩/١٣		أوراق دفع	-	-	١٥٠٠	-	-	-	-	١٥٠٠	١٥٠٠	-	١٥٠٠	
٩/١٦		الأجور	-	-	-	٣٦٠٠	٣١	-	-	٣٦٠٠	٣٦٠٠	-	٣٦٠٠	
٩/١٩		مشتريات	٤٥٠٠	-	-	-	-	-	-	٤٥٠٠	٢٠٠٠	٢٥٠٠	٤٥٠٠	
٩/٢٣		دعاية وإعلان	-	-	-	٥٠٠	٣٩	-	-	٥٠٠	-	٥٠٠	٥٠٠	
٩/٢٧		شركة سعدون التجارية	-	٤٢٠٠	-	-	-			٤٢٠٠	١١٦٠	٣٠٠٠	٤١٦٠	٤٠
٩/٣٠		الأجور	-	-	-	٣٢٠٠	٣١	-	-	٣٢٠٠	٣٢٠٠	-	٣٢٠٠	
		المرتبات	-	-	-	١٦٠٠	٣٢	-	-	١٦٠٠	-	١٦٠٠	١٦٠٠	
		مجموع الشهر	٦٦٠٠	١١٥٦٥	١٥٠٠	٨٩٠٠		-		٢٨٥٦٥	١١٤٦٠	١٦٩٠٠	٢٨٣٦٠	٢٠٥

ويظهر قيد الملخص الشهري ليومية المدفوعات في اليومية العامة للمثال على الوجه الآتي:

		من مذكورين:	
٦٦٠٠		حـ/المشتريات (أو حـ/المخزون)	
١١٥٦٥		حـ/اجمالي الموردين.	
١٥٠٠		حـ/أوراق الدفع	
٦٨٠٠		حـ/الأجور (٣٦٠٠ + ٣٢٠٠)	حسابات
١٦٠٠		حـ/المرتبات	المصروفات
٥٠٠		حـ/الدعاية والاعلان	
		الى مذكورين:	
	٢٨٣٦٠	حـ/النقدية	
		١١٤٦٠ بالصندوق	
		١٦٩٠٠ بالبنك	
	٢٠٥	حـ/الخصم المكتسب	
		إثبات ملخص المدفوعات النقدية عن شهر سبتمبر	

ويتم الترحيل يومياً من خانة الموردين لحسابات الموردين الفردية في دفتر أستاذ الموردين. أما القيد الشهري فيرحل للحسابات المذكورة فيه في دفتر الأستاذ العام.

٨ ـ ملخص اليوميات والدفاتر المساعدة والحسابات الاجمالية:

من استعراضنا لاجراءات المعالجة المحاسبية لعمليات المشروع في البنود السابقة نجد أن هذه العمليات ـ بالاضافة الى كونها تتعلق بحسابات الأصول والخصوم والايرادات والمصروفات ـ تنقسم الى قسمين: الأول يمكن أن نطلق عليه العمليات الأجلة، وهي تتمثل في الغالب في عمليات الشراء والبيع بالأجل، والثانية يمكن أن نطلق عليها العمليات النقدية، وهي التي يترتب عليها زيادة أو نقص رصيد النقدية لدى المشروع. وتتم هذه العمليات النقدية والآجلة على مدار الفترة المحاسبية، ومن ثم يلزم تحليلها وإثباتها في دفاتر اليومية وتبويبها في دفاتر الأستاذ على مدار الفترة. وبالاضافة الى ذلك فإن هناك بعض العمليات المحاسبية

التي يلزم اجراؤها وإثباتها وتبويبها في نهاية الفترة المحاسبية، وهي العمليات التي أطلقنا عليها عمليات تسوية الحسابات.

وإذا تعددت عمليات المشروع اليومية فإنه يصبح من الصعب، أن لم يكن من المستحيل، الاعتماد التام على دفتر اليومية العامة لتسجيل كل هذه العمليات كما أن دفتر الأستاذ العام، لكي يعطي البيانات المرغوبة بالصورة التفصيلية المطلوبة يصبح حجمه فوق ما يمكن تصوره لامكان الاستخدام المتيسر. ولذلك يلجأ المشروع الى اليوميات المساعدة ودفاتر الأستاذ المساعدة، لتوفير امكانية تقسيم العمل، والاقتصاد في التكلفة والزمن، وتوفير التفاصيل المطلوبة بالصورة المرغوبة في الوقت المناسب.

وتسجل العمليات الآجلة في المشروعات التجارية في يومِيتي المشتريات والمبيعات، حيث يسجل في الأولى عمليات الشراء الآجلة يوماً بيوم وبالتفصيل ويرحل منها لحسابات الموردين الفردية في دفتر أستاذ يخصص لحسابات الموردين ويسجل في الثانية عمليات البيع الآجل يوماً بيوم وبالتفصيل ويرحل منها لحسابات العملاء في أستاذ العملاء. وبالاضافة الى هاتين اليوميتين الأساسيتين يمكن للمشروع أن يستخدم يومية مساعدة لمردودات ومسموحات المشتريات وأخرى لمردودات ومسموحات المبيعات إذا تعددت العمليات الخاصة بها، ويسجل في الأولى العمليات المتعلقة بمردودات ومسموحات المشتريات يوماً بيوم وبالتفصيل ويرحل منها لحسابات الموردين في أستاذ الموردين، ويسجل في الثانية مردودات ومسموحات المبيعات يوماً بيوم وبالتفصيل ويرحل منها لحسابات العملاء في أستاذ العملاء. وإذا تعددت عمليات المشروع المتعلقة بالأوراق التجارية فإنه يمكن أيضاً أن يخصص يومية مساعدة لأوراق القبض أو يومية مساعدة لأوراق الدفع أو كلتاهما وتخصص كل هذه اليوميات الستة لاثبات العمليات الآجلة. ومن هذه اليوميات الستة ثلاثة مدينة بطبيعتها، وتوضح الطرف الدائن من القيد، وثلاث دائنة بطبيعتها وتوضح الطرف المدين من القيد. واليوميات المدينة هي المشتريات، مردودات ومسموحات المبيعات، وأوراق القبض. ويكون الطرف الدائن من القيد في يومية المشتريات هو أحد حسابات الموردين في أستاذ الموردين ويكون الطرف

الدائن من القيد في يومية مردودات ومسموحات المبيعات هو أحد حسابات العملاء، كما يكون الطرف الدائن من القيد في يومية أوراق القبض هو حساب مقدم الورقة في أستاذ العملاء.

أما اليوميات الدائنة بطبيعتها فهي: المبيعات، مردودات ومسموحات المشتريات، وأوراق الدفع، ويكون الطرف المدين من القيد في يومية المبيعات هو أحد حسابات العملاء، ويكون الطرف المدين من القيد في يومية مردودات ومسموحات المشتريات هو أحد حسابات الموردين في أستاذ الموردين، كما يكون الطرف المدين من القيد في يومية أوراق الدفع هو حساب الساحب في أستاذ الموردين.

وتسجل العمليات النقدية التي يقوم بها المشروع في يوميتي المقبوضات والمدفوعات، ولكل من هاتين اليوميتين جانبان، أحدهما مدين والآخر دائن. ففي يومية المقبوضات تكون حسابات النقدية والخصم المسموح به مدينة وتكون حسابات المبيعات النقدية والعملاء وأوراق القبض والحسابات الأخرى المتنوعة دائنة. ويرحل من هذه اليومية يوماً بيوم وبالتفصيل لحسابات العملاء بأستاذ العملاء. وفي يومية المدفوعات تكون حسابات الموردين والمشتريات النقدية وأوراق الدفع وحسابات المصروفات المختلفة والحسابات المتنوعة الأخرى مدينة وتكون حسابات النقدية والخصم المكتسب دائنة. ويرحل من هذه اليومية يوماً بيوم وبالتفصيل لحسابات الموردين في أستاذ الموردين.

ولا يعني ما تقدم الاستغناء عن دفتر اليومية العامة، ولكن كل ما في الأمر أن استخدامه يكون محدداً لأغراض معينة أهمها الآتي:

١ ـ تسجيل الملخصات الدورية (الشهرية) لليوميات المساعدة لأغراض ترحيلها في الأستاذ العام.

٢ ـ تسجيل العملية التي لا يمكن تسجيلها في اليوميات المساعدة المخصصة لأغراض معينة. مثال ذلك تسجيل مردودات ومسموحات المشتريات في حالة عدم تخصيص يومية مساعدة لها، تسجيل عمليات الشراء الآجل للأصول الثابتة والبيع

الآجل لها، تسجيل العمليات المتعلقة بالتوقف عن سداد الأوراق التجارية وما إلى ذلك.

٣ ـ تسجيل العمليات المتعلقة بتسوية الحسابات في نهاية الفترة المحاسبية.

٤ ـ تسجيل قيود اقفال حسابات الايرادات والمصروفات في الحسابات الختامية في نهاية الفترة المحاسبية.

٥ ـ تسجيل قيود تصحيح الأخطاء.

ولا يعني أيضاً استخدام أستاذ العملاء وآخر للموردين، امكانية الاستغناء عن الأستاذ العام في هذا الصدد. فبالاضافة الى البيانات التفصيلية الواردة في هذين الدفترين فإن الأستاذ العام يظهر حسابات العملاء في صورة اجمالية في حساب اجمالي العملاء وكذلك حسابات الموردين في حساب اجمالي الموردين. وكما سبق أن ذكرنا فإن اجمالي العملاء واجمالي الموردين يعتبر من الأدوات الهامة في المساعدة على اكتشاف الأخطاء، كما أن كل من الحسابين يعتبر تقريراً مختصراً في صورة اجمالية عن موقف المعاملات مع كل من العملاء والموردين.

ومن واقع ما تقدم يظهر نموذج حساب اجمالي الموردين ونموذج حساب اجمالي العملاء البيانات في صورة اجمالية في دفتر الأستاذ على الوجه الموضح في كل منهما فيما يلي:

حـ/ اجمالي العملاء

منه		له	
xxxx	رصيد أول الفترة = مجموع أرصدة العملاء بأستاذ العملاء أول الفترة.	xxxx	من حـ/النقـدية ـ الملخص الـدوري ليومية المقبوضات.
xxxx	الى حـ/المبيعات ـ الملخص الدوري لمجموع يومية المبيعات الآجلة.	xxxx	من حـ/الخصم المسموح به ـ الملخص الدوري ليومية المقبوضات.
xxxx	الى حـ/أوراق القبض ـ الأوراق المرفوضة	xxxx	من حـ/مردودات المبيعات ـ الملخص الدوري ليومية مردودات ومسموحات المبيعات، أو اليومية العامة.
xxxx	الى / أوراق القبض برسم التحصيل، أو برسم التأمين ـ المرفوضة.	xxxx	من حـ/مسموحات المبيعات ـ كالقيد السابق.
xxxx	الى / النقدية ـ الملخص الدوري ليومية المدفوعات بأوراق القبض السابق خصمها بالبنك، والمسدد قيمتها للبنك، وبمصاريف البروتستو والمصاريف القضائية.	xxxx	من حـ/أوراق القبض ـ الملخص الدوري ليومية أوراق القبض، أو اليومية العامة.
xxxx	الى حـ/المحـول اليه ـ في حالة رفض أوراق القبض المحولة للغير ـ يومية عامة.	xxxx	من حـ/مخصص الديون المشكوك فيها ـ بالديون المعدومة ـ يومية عامة.
xxxx	الى حـ/الفوائد الدائنة ـ فوائد تجديد أوراق القبض والفوائد المحسوبة على أرصدة العملاء وتسوية الفوائد الدائنة المستحقة ـ يومية عامة.	xxxx	رصيد آخر الفترة = مجموع أرصدة العملاء بأستاذ العملاء آخر الفترة.
xxxx		xxxx	

له		حـ/اجمالي الموردين	منه
رصيد أول الفترة = مجموع أرصدة الموردين بأستاذ الموردين أول الفترة.	xxxx	الى حـ/النقـديـة ـ الملخص الدوري ليومية المدفوعات.	xxxx
من حـ/المشتريات ـ الملخص الدوري لمجموع يومية المشتريات الآجلة.	xxxx	الى حـ/الخصم المكتسب ـ الملخص الدوري ليومية المدفوعات.	xxxx
من حـ/أوراق الدفع ـ أوراق مرفوضة ـ يومية عامة.	xxxx	الى حـ/مـردودات المشتـريـات ـ الملخص الدوري ليومية مردودات.	xxxx
من حـ/مصاريف قضائية ـ التوقف عن السداد في أوراق الدفع، يومية عامة.	xxxx	ومسموحات المشتريات، أو اليومية العامة.	xxxx
		الى حـ/مسمـوحات المشتـريات ـ كالقيد السابق.	xxxx
من حـ/فوائد مدينة ـ فوائد تجديد أوراق الدفع والفوائد المحسوبة على أرصدة الموردين وتسوية الفوائد المدينة المستحقة ـ يومية عامة.	xxxx	الى/أوراق الـدفع ـ الملخص الدوري لمجموع يومية أوراق الدفع، أو اليومية العامة.	xxxx
		الى حـ/أوراق القبض ـ الأوراق المحولة لموردين، يومية عامة.	xxx
		الى حـ/التصفية ـ في حالة إفلاس المشروع.	xxx
		رصيد آخر الفترة = مجموع أرصدة الموردين بأستاذ الموردين آخر.	xxxx
	xxxx		xxxx

٩ ـ النظام المحاسبي والقيد المزدوج واليوميات والدفاتر المساعدة:

سبق أن ذكرنا أن الاجراءات المحاسبية تقوم على مبدأ القيد المزدوج، الذي يتضمن أن لكل عملية من العمليات طرفان متساويان في القيمة أحدهما مدين والآخر دائن، مهما تعددت الحسابات في أي من الطرفين أو كلاهما. وعلى هذا الأساس قسمت الحسابات الى حسابات مدينة بطبيعتها وأخرى دائنة بطبيعتها ووجدنا أن مجموع الأرصدة المدينة للحسابات المدينة يتساوى دائماً مع مجموع الأرصدة الدائنة للحسابات الدائنة (ما لم توجد أرصدة شاذة) في أي تاريخ (أو لحظة) معينة. وقد تحققنا من صحة هذا الكلام عندما كان النظام المحاسبي قاصراً على اليومية العامة والأستاذ العام، حيث لليومية العامة جانبان أحدهما مدين والآخر دائن، ولا بد من تساويهما لكل قيد يتم اثباته فيها ولكل القيود بصفة مجتمعة. كما أن أرصدة الحسابات بالأستاذ العام تنقسم الى قسمين متساويين من حيث المجموع احدهما مدين والآخر دائن بما يمكن من اعداد ميزان المراجعة في صورة متوازنة.

ويترتب على استخدام المشروع لليوميات والدفاتر المساعدة، كما سبق وتبينا، أن بعض هذه اليوميات يمثل طرف واحد للقيد (الطرف الدائن في يومية المشتريات مثلاً)، يتم ترحيله للحسابات الخاصة به في دفتر استاذ مساعد (أستاذ الموردين مثلاً) مستقل عن الأستاذ العام بينما الحساب الذي يمثل الطرف الآخر للعملية، والتي تسمى باسمه اليومية المساعدة ذات الجانب الواحد في العادة (حـ/المشتريات مثلاً) فيرحل اليه المجاميع الدورية لليومية في دفتر الأستاذ العام. وبذلك تقع الحسابات التي تمثل الجانب المدين أو الدائن للقيد في دفتر أستاذ معين بينما تقع الحسابات التي تمثل الجانب الآخر للقيد في دفتر أستاذ آخر (العملاء في أستاذ العملاء والمبيعات في الأستاذ العام فيما يختص بيومية المبيعات الآجلة مثلاً). فإذا كانت اليوميات والدفاتر المساعدة تعتبر بديلاً كاملاً لليومية العامة والأستاذ العام كل فيما يخصه من عمليات أو حسابات، فيترتب على ذلك ضرورة ظهور أرصدة الحسابات في دفاتر الأستاذ المساعدة في ميزان المراجعة مع أرصدة الحسابات الموجودة في دفتر الأسناذ العام حتى يتحقق توازن ميزان المراجعة، ويتحقق مبدأ

القيد المزدوج. ولا يتطلب هذا الوضع بالطبع ظهور حسابات اجمالية تمثل دفاتر الأستاذ المساعدة في دفتر الأستاذ العام، وإلا فلن يتحقق توازن الميزان. وهذه هي ما تسمى بالطريقة الانجليزية لمعالجة اليوميات والدفاتر المساعدة. وتقتضي ظهور أرصدة العملاء من واقع أستاذ العملاء، وأرصدة الموردين من واقع أستاذ الموردين في ميزان المراجعة دون وجود حساب لاجمالي العملاء أو لاجمالي الموردين في الأستاذ العام.

أما الطريقة التي اتبعناها والتي يطلق عليها الطريقة الفرنسية، فهي تعتبر اليوميات والدفاتر المساعدة بمثابة سجلات تحليلية بيانية في اطار النظام المحاسبي. وعلى هذا الأساس فإن كل العمليات التي يقوم بها المشروع لا بد وأن تثبت في اليومية العامة وترحل للأستاذ العام ولو بصورة اجمالية استناداً الى التفاصيل الواردة في السجلات البيانية. وفي ظل هذا الوضع تمثل اليومية العامة والأستاذ العام عصب النظام المحاسبي المالي، والتي منها يمكن التوصل إلى نتائج عمليات المشروع وتصوير مركزه المالي. وفي ظل هذه الطريقة، وهي الشائعة في الاستخدام، يمثل كل أستاذ من الدفاتر المساعدة بحساب اجمالي في دفتر الأستاذ العام ويكتفي باظهار رصيد هذا الحساب الاجمالي في ميزان المراجعة كبديل لتفاصيل أرصدة الحسابات التي يمثلها في الأستاذ المساعد. وعلى هذا الأساس يتحقق توازن الميزان ويتحقق مبدأ القيد المزدوج وتتحقق مزايا استخدام الحسابات الاجمالية.

وتطبيقاً لهذه الطريقة يلزم إجراء قيد دوري في اليومية العامة لاثبات الملخص الاجمالي لليوميات المساعدة. ومن واقع هذا القيد يتم الترحيل للحسابات الواردة في الأستاذ العام. أما اليوميات، والتي تعد بمثابة سجلات تفصيلية تحليلية بيانية في اطار النظام المحاسبي، فيرحل منها لدفاتر الأستاذ المساعدة فقط ولا يجوز الترحيل منها للأستاذ العام بطريق مباشر.

أسئلة وتمارين
على الفصل الحادي عشر

أولاً ـ الأسئلة:

السؤال الأول:

١ ـ ارسم نموذجاً مبسطاً ليومية مردودات ومسموحات المبيعات بالقياس على نموذج يومية مردودات ومسموحات المشتريات.

٢ ـ لماذا يعد الخصم النقدي المسموح به من الخانات الرئيسية في يومية المقبوضات، ولماذا يعد الخصم النقدي المكتسب من الخانات الرئيسية في يومية المدفوعات؟.

٣ ـ برر لماذا تعتبر يومية المشتريات مدينة بطبيعتها بينما لا تعتبر يومية المقبوضات كذلك.

٤ ـ «يعتبر دفتر الأستاذ العام من الدفاتر المتوازنة بينما لا تعد كذلك دفاتر الأستاذ المساعدة في ظل الطريقة التي اتبعناها». وضح لماذا تعتبر هذه العبارة صحيحة ووضح كيف يمكن اعداد ميزان مراجعة لأستاذ الموردين في صورة متوازنة.

السؤال الثاني:

علق على كل من العبارات التالية بما يفيد صحتها أو عدم صحتها باختصار شديد:

أ ـ لا تسجل في يومية المبيعات إلا عمليات البيع الآجل، حيث لا يمكن تسجيل عمليات البيع النقدي فيها.

ب ـ إذا استخدمت المنشأة يومية مساعدة للمبيعات فهذا يقتضي بالضرورة استخدام أستاذ مساعد للعملاء وإلا لما تحققت الفوائد المرجوة من استخدام اليومية المساعدة.

جـ ـ باستخدام اليوميات يمكن الاستغناء عن اليومية العامة.

د ـ تعد يومية المشتريات صورة عكسية من يومية المبيعات.

هـ ـ يعتبر أمر تخصيص خانة لشروط السداد ضرورة في تصميم يومية المشتريات، بينما لا يعتبر كذلك بصدد يومية المبيعات.

و ـ يرحل لحسابات الموردين من واقع يومية أوراق القبض لحساب المسحوب عليه أو محرر السند.

ز ـ يرحل لحسابات العملاء من واقع يومية أوراق القبض لحساب الساحب أو المستفيد.

ح ـ يرحل من يومية المقبوضات يوماً بيوم وبالتفصيل لأستاذ العملاء من واقع خانة العملاء، وللحسابات الأخرى في الأستاذ العام.

ط ـ يرحل من يومية المدفوعات يوماً بيوم وبالتفصيل لأستاذ الموردين، أما باقي الحسابات فيتم الترحيل على مدار فترات زمنية متفق عليها من واقع مجاميع اليومية.

ي ـ لا تعد اليوميات والدفاتر المساعدة من صميم النظام المحاسبي في ظل الطريقة الانجليزية بينما تعد كذلك من ظل الطريقة الفرنسية.

ك ـ يقتصر استخدام اليومية العامة في حالة استخدام اليوميات المساعدة على إثبات قيود التسوية والاقفال في نهاية الفترة المحاسبية.

ل ـ تعد كل من يومية المشتريات ويومية المبيعات واليومية العامة من اليوميات ذات الجانب الواحد، أما يوميات المردودات والمسموحات والمقبوضات والمدفوعات فهي من ذوات الجانبين.

السؤال الثالث:

اختر الاجابة الصحيحة لكل حالة من الحالات التالية بعد القيام بالاجراءات المحاسبية اللازمة لذلك:

الحالة ١: بلغ رصيد حساب إجمالي العملاء في بداية شهر معين مبلغ ٤٢٠٠٠٠ جنيه وفي نهاية نفس الشهر ١٩٣٧٠٠ جنيه وقد بلغت المتحصلات النقدية من العملاء خلال الشهر طبقاً ليومية المقبوضات (بما في ذلك الخصم) ٥٢٠٠٠٠ جنيه، كما تم إعدام ديون تبلغ ١٥٠٠ جنيه خلال الشهر، وحصلت المنشأة من عملائها خلال الشهر على ما تبلغ قيمته ٣٠٠٠٠ جنيه من أوراق القبض وتوقف أحد العملاء عن سداد كمبيالة كانت مستحقة عليه خلال الشهرة وكانت مودعة بالبنك للتحصيل بمبلغ ١٣٠٠٠ جنيه وبلغت مصاريف البروتستو ٥٠ جنيه وتم تسوية الأمور مع العميل وسد جزءاً وحرر للباقي سنداً إذنياً يتضمن فوائد تأخير تبلغ ١٥٠ جنيه. ويترتب على ذلك:

أ ـ تبلغ المبيعات الآجلة عن الشهر ٣١٢٠٠٠ جنيه.

ب ـ يجعل حـ / الديون المعدومة مديناً و حـ / العملاء دائناً بمبلغ ١٥٠٠ جنيه في اليومية العامة.

جـ ـ يجعل حـ / العملاء مديناً وحساب الفوائد الدائنة دائناً بمبلغ ١٥٠ جنيه.

د ـ كل ما تقدم　　　　هـ ـ لا شيء مما تقدم.

الحالة ٢: ظهر رصيد إجمالي العملاء في ٣/١ بمبلغ ٤٥٠٠٠ جنيه وظهر رصيد نفس الحساب في ٣/٣١ بمبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه، وبلغ مجموع خانة العملاء في يومية المقبوضات عن الشهر ٢٤٠٠٠٠ جنيه واتضح من اليومية العامة ما يلي:

أوراق قبض مقبولة من عملاء ٣٠٠٠٠ جنيه، أوراق قبض توقف العملاء عن سدادها ١٠٠٠٠ جنيه، مصاريف قضائية ١٥٠ جنيه، فوائد تأخير ٨٥٠ جنيه، مردودات ومسموحات مبيعات ٢٥٠٠٠ جنيه، وبذلك تكون جملة المبيعات الآجلة عن الشهر مبلغ:

أ ـ ٣٠٠٠٠٠ جنيه، ب ـ ٣٠٩٠٠٠ جنيه، جـ ـ ٢٩٩٠٠٠ جنيه، د ـ لا شيء مما تقدم.

الحالة ٣: بلغ مجموع يومية المشتريات الآجلة في ٣/٣١ مبلغ ٢١٢٠٠٠ جنيه، ويبلغ مجموع خانة الموردين في يومية المدفوعات عن نفس الشهر ٢٠٦٠٠٠ جنيه، كما أظهرت اليومية العامة مردودات مشتريات عن الشهر بمبلغ ٩٠٠٠ جنيه، وأوراق قبض محولة لموردين بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه، وكان رصيد إجمالي الموردين في ٣/١ يبلغ ٤٨٠٠٠ جنيه. وهذا يعني:

أ ـ أن رصيد إجمالي الموردين في ٣/٣١ يبلغ ٤٨٠٠٠ جنيه.

ب ـ لم تحصل المنشأة على خصم نقدي.

جـ ـ يبلغ رصيد إجمالي الموردين في ٣/٣١ مبلغ ٤٢٠٠٠ جنيه.

د ـ لا شيء مما تقدم.

الحالة ٤: بلغ مجموع خانة العملاء في يومية المقبوضات عن شهر معين ٤٦٥٠٠٠ جنيه وبلغ مجموع مردودات ومسموحات المشتريات ٣٢٠٠٠ جنيه، ومجموع مردودات ومسموحات المبيعات ٣٥٠٠٠ جنيه، ولم يختلف رصيد حساب إجمالي العملاء في نهاية الشهر عما كان عليه في بداية الشهر، وبذلك:

أ ـ تكون جملة المبيعات الآجلة عن الشهر ٥٠٠٠٠٠ جنيه يقيناً.

ب ـ يمكن أن تزيد أو تقل المبيعات الآجلة عن ٥٠٠٠٠٠ جنيه على حسب

حركة أوراق القبض المقبولة والمرفوضة والديون المعدومة.

جـ ـ كذلك فإن الخصم النقدي المكتسب والمفقود يؤثران في مقدار المبيعات الآجلة التي تخص الشهر.

د ـ شيء بخلاف ما تقدم.

الحالة ٥: بلغ رصيد أوراق القبض في ٣/١ مبلغ ٤٥٠٠٠ جنيه ورصيد أوراق القبض يرسم التحصيل في نفس التاريخ ٥٠٠٠٠ جنيه وبلغت جملة أوراق القبض التي حصلت عليها المنشأة خلال الشهر ٦٠٠٠٠ جنيه أودعت نصفها في البنك للتحصيل وبلغت المتحصلات من أوراق قبض في يومية المقبوضات ٧٥٠٠٠ جنيه وبلغت مصاريف البروتستو في يومية المدفوعات ٥٠ جنيه وبلغت فوائد تجديد أوراق قبض في اليومية العامة ٥٥٠ جنيه وبلغت أوراق القبض المحولة لموردين ١٥٠٠٠ جنيه، وبلغ رصيد أوراق القبض برسم التحصيل في نهاية الشهر مبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه ويترتب على ذلك:

أ ـ يبلغ رصيد أوراق القبض في نهاية الشهر مبلغ ٢٥٦٠٠ جنيه.

ب ـ توقف بعض العملاء عن سداد الأوراق المستحق عليهم في مواعيدها خلال الشهر وتم الاتفاق على تجديدها جزئياً أو كلياً.

جـ ـ بلغت المتحصلات من أوراق قبض برسم التحصيل مبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه.

د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء مما تقدم.

الحالة ٦: بلغ رصيد أوراق الدفع في ٣/١ مبلغ ٣٢٠٠ جنيه وفي ٣/٣١ مبلغ ٢٣٠٠ جنيه، وبلغت جملة أوراق الدفع المسددة خلال الشهر طبقاً ليومية المدفوعات ٧٧٠٠ جنيه، وهذا يعني:

أ ـ أن أوراق الدفع التي صدرت خلال الشهر قد بلغت ٦٨٠٠ جنيه.

ب ـ أن من بين هذه الأوراق ما لا يقل قيمته عن ٣٦٠٠ كان لمدة تقل عن الشهر.

جـ ـ أن المنشأة لم تتوقف عن سداد أي ورقة دفع خلال الشهر.

د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء مما تقدم.

الحالة ٧: بلغ رصيد إجمالي الموردين في ٣/١ مبلغ ٦٤٠٠ جنيه وفي ٣/٣١ مبلغ ٨٥٠٠ جنيه وبلغت جملة المدفوعات النقدية للموردين في خانة النقدية في يومية المدفوعات ١٦٢٥٠ جنيه وبلغ الخصم النقدي المكتسب ٧٥٠ جنيه، وبلغت أوراق القبض المحولة لموردين مبلغ ٣٥٠٠ جنيه وأوراق الدفع المحررة لموردين ٤٠٠٠ جنيه. ويترتب على ذلك:

أ ـ تبلغ المشتريات الآجلة عن الشهر مبلغ ٢٦٦٠٠ جنيه.

ب ـ يبلغ مجموع الجانب المدين من حساب إجمالي الموردين في نهاية الشهر ٣٣٠٠٠ جنيه.

جـ ـ لا شك في أن جملة التسديدات لموردين بما فيها أوراق القبض المحولة وأوراق الدفع تقل عن المشتريات الآجلة بمبلغ ٢١٠٠ جنيه.

د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء مما تقدم.

ثانياً ـ التمارين:

التمرين الأول:

فيما يلي بعض العمليات المطلوب إثباتها في يومية المبيعات الآجلة وإجراء قيد الملخص الشهري لها، والترحيل للحسابات الملائمة:

٤ /٩: بيع بضاعة نقداً بمبلغ ٤٥٠٠ جنيه وعلى الحساب بمبلغ ٣٦٠٠ جنيه لشركة دويدار.

٧ /٩: تحصيل عملاء بخصم نقدي ٢٪، اجمالي المبلغ ١٠٠٠٠ جنيه.

٩/١٤: بيع بضاعة للسيد/عبد الحميد محمود بمبلغ ٦٧٠٠ جنيه بشروط ٢٪ ١٠ أيام صافي ٣٠ يوم.

٩/١٧: بيع بضاعة نقداً بمبلغ ٤٢٥٠ جنيه للعميل عبد التواب وعلى الحساب للعميل عبد الحميد محمود بمبلغ ٣٢٠٠ جنيه، كما رد العميل محمود بضاعة من يوم ٩/١٤ بمبلغ ٢٢٠٠ جنيه.

٩/٢٢: تحصل من عبد الحميد محمود رصيد حسابه عن صافي مبيعات ٩/١٤.

٩/٢٥: بيع بضاعة بمبلغ ٧٦٠٠ جنيه للعميل سعودن والحصول على كمبيالة بالقيمة تستحق بعد ٣ شهور.

٩/٣٠: بيع بضاعة بمبلغ ٢٣٥٠ جنيه للعميل عبد الصمد والحصول على شيك بالقيمة.

التمرين الثاني:

المطلوب: إثبات العمليات الآتية في دفاتر شركة النصر التجارية التي تستخدم اليوميات المساعدة الآتية: يومية المبيعات، يومية المشتريات، يومية المقبوضات، يومية المدفوعات، ثم ترحيل العمليات للحسابات الملائمة في دفاتر الأستاذ وإجراء قيود الملخصات الشهرية لليوميات المساعدة وترحيلها.

٢ /١٠: باعت بضاعة على الحساب للعميل محمد بمبلغ ١٣٠٠ جنيه (شروط البيع الآجل ٢٪١٠ أيام صافي ٦٠ يوم) بالفاتورة رقم ٩/أ.

٣ /١٠: اشترت بضاعة من شركة الضحى بتاريخ ١٠/٢ وتسلمتها اليوم بمبلغ ٢٤٠٠ جنيه بشروط ٢٪ ١٠ أيام، صافي ٦٠ يوماً.

٥ /١٠: اشترت آلات من شركة التجارة للآلات بمبلغ ٧٠٠٠ جنيه بشروط صافي ٢٠ يوم. وفي نفس اليوم باعت بضاعة على الحساب للعميل عبد الجواد بمبلغ ١٤٠٠ جنيه، فاتورة رقم ١٠/أ.

٧ /١٠ : اقترضت من بنك القاهرة مبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه أودعت حسابها الجاري بالبنك.

٨ /١٠ : تسلمت بضاعة من شركة الضحى مرفق معها فاتورة بتاريخ ١٠/٥ بمبلغ ٢٣٠٠ جنيه بشروط: ٢٪ ١٠ أيام صافي ٣٠ يوم.

٩ /١٠ : سددت ايجار المحل عن شهر بمبلغ ١٠٠٠ جنيه.

١٠/١٠ : باعت بضاعة على الحساب للعميل عبد الرحيم بمبلغ ١٨٠٠ جنيه، فاتورة رقم ١١/أ.

١٠/١١ : تسلمت شيك من العميل محمد بمبلغ ١٢٧٤ جنيه سداداً لمبيعات يوم ١٠/٢ ، كما سددت حساب شركة الضحى عن مشتريات يوم ١٠/٣ بشيك (فاتورة بتاريخ ١٠/٢).

١٠/١٢ : تسلمت بضاعة مصحوبة بفاتورة من شركة عبد الصمد بتاريخ ١٠/٩ بمبلغ ٢٧٥٠ جنيه بشروط ٢٪ ١٠ أيام، صافي ٦٠ يوم.

١٠/١٤ : بلغت المبيعات النقدية في ذلك اليوم ٤٢٢٠ جنيه.

١٠/١٥ : حصلت من شركة عبد الصمد على مسموحات من مشتريات ١٠/١٢ بمبلغ ٣٥٠ جنيه لعدم مطابقة الأصناف للمواصفات وفي نفس التاريخ أرسلت شيك لشركة الضحى سداد المشتريات يوم ١٠/٨ (فاتورة بتاريخ ١٠/٥).

١٠/١٦ : باعت بضاعة على الحساب للعميل محمد بمبلغ ١٠٠٠ جنيه، فاتورة رقم ١٢/أ.

١٠/١٩ : حصلت على شيك من العميل عبد الرحيم سداداً لمشترياته من الشركة بتاريخ ١٠/١٠ ، وفي نفس اليوم سددت فاتورة شركة عبد الصمد بتاريخ ١٠/٩ نقداً (من الصندوق) وحصلت على الخصم.

١٠/٢١ : باعت آلات حاسبة مستعملة بمبلغ ٤٤ جنيه حصلت نقداً بالصندوق.

١٠/٢٤ : تسلمت بضاعة من شركة عبد التواب مصحوبة بفاتورة بمبلغ ١٢٥٠

جنيه بتاريخ ١٠/٢١ بشروط ٢٪ ١٠ أيام، صافي ٣٠ يوم.

١٠/٢٦ : تسلمت نقداً بالصندوق مبلغ ٩٨٠ جنيه من العميل محمد سداداً لمبيعات يوم ١٠/١٦، وباعت في نفس اليوم بضاعة للعميل عبد الرحيم بمبلغ ٧٠٠ جنيه، فاتورة رقم١٣/أ.

١٠/٣١ : بلغت المبيعات النقدية ٣٦٠٠ جنيه منها ٢٠٠٠ جنيه بشيكات، وبلغت المصروفات البيعية المسددة عن الشهر ١٧٥٠ جنيه منها ٥٠٠ جنيه بشيكات.

التمرين الثالث:

فيما يلي بعض العمليات التي قامت بها شركة الشرق التجارية خلال شهر نوفمبر:

١١/ ١ : اشترت مواد ومهمات بيعية بمبلغ ٣٥٠ جنيه نقداً وسددت رصيد المورد عبد الستار بمبلغ ٢٣٧٠ جنيه بشيك وحصلت على خصم نقدي منه بمبلغ ٣٠ جنيه.

١١/ ٣ : باعت بضاعة لشركة اخوان سعدون بمبلغ ٦٥٢٠ جنيه على الحساب بفاتورة رقم ٣١١، كما باعت بضاعة نقداً بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه حصل منها بالصندوق ٥٠٠ جنيه والباقي بشيك.

١١/ ٦ : اشترت أثاث وتركيبات بمبلغ ٣٥٠٠ جنيه على الحساب، واشترت بضاعة من المورد عبد الستار بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه سدد منها ٢٠٠٠ جنيه بشيك والباقي على الحساب بشروط ٢٪ ١٠ أيام، صافي ٣٠ يوم، وكانت فاتورة المورد بتاريخ ١١/٥.

١١/ ٩ : سددت مصروفات دعاية وإعلان بمبلغ ٤٠٠ جنيه بشيك وبلغت المصروفات النثرية من الصندوق ٢١٠ جنيه.

١١/١٢ : ردت شركة اخوان سعدون بضاعة بمبلغ ١٢٥٠ جنيه من مبيعات يوم

١١/٣، وباعت الشركة بضاعة لشركة الشروق بمبلغ ٣٧٥٠ جنيه على الحساب، فاتورة رقم ٣١٢.

١١/١٥: بلغت المبيعات النقدية بالصندوق ٦٧٠٠ جنيه، وسددت مشتريات البضاعة من المورد عبد الستار بتاريخ ١١/٦ بشيك، وأودعت بالحساب الجاري بالبنك ٤٥٠٠ جنيه من النقدية بالصندوق.

١١/١٧: أخطر البنك الشركة بأن العميل مسعود قد توقف عن سداد الكمبيالة المسحوبة عليه والمخصومة بالبنك والبالغ قيمتها ٢٥٠٠ جنيه وقام البنك بالاجراءات اللازمة وحمل الشركة بالمصاريف البالغة ١٩ جنيه وكذلك بقيمة الكمبيالة.

١١/٢٠: بلغت المشتريات النقدية من البضاعة ١٢٠٠ جنيه من الصندوق، ٣١٠٠ جنيه بشيكات، كما بلغت المشتريات الآجلة من المورد عبد الودود ٢٨٥٠ جنيه بشروط ٢٪/١٠ أيام صافي ٦٠ يوم، وكانت الفاتورة بتاريخ ١١/١٩.

١١/٢٣: باعت الشركة احدى السيارات القديمة بمبلغ ٣٥٠ جنيه وحصلت القيمة بالصندوق، كما باعت بعض الأثاث والتركيبات الزائدة عن حاجتها بمبلغ ٩٠٠ جنيه على الحساب.

١١/٢٦: بلغت المشتريات النقدية ١٢٠٠ جنيه سدد منها من الصندوق ٢٠٠ جنيه، كما بلغت المشتريات الآجلة من المورد عبد الوهاب ٤٥٠٠ جنيه بشروط ١٪ ٢٠ يوم، صافي ٦٠ يوم، وبلغت المبيعات النقدية ١٣٧٥ جنيه حصل منها ٣٧٥ جنيه بالصندوق، وبلغت المبيعات الآجلة للعميل وهدان ٤٢٠٠ جنيه بفاتورة رقم ٣١٦.

١١/٢٩: سحبت على شركة الشروق كمبيالة بمبلغ ٣٧٥٠ جنيه تستحق بعد ثلاثة أشهر من تاريخه سداداً لرصيد حسابها. وقامت بخصم الكمبيالة في البنك في نفس اليوم مقابل مصاريف خصم قدرها ٣٥ جنيه. وقامت

بسداد حساب المورد عبد الودود عن مشتريات يوم ١١/٢٠ بشيك على البنك وحصلت على الخصم المكتسب.

١١/٣٠ : سددت الايجار عن الشهر بمبلغ ١٢٠٠ جنيه بشيك، والأجور عن الشهر بمبلغ ٢٣٠٠ جنيه من الصندوق، كما بلغت الفوائد المستحقة والتي لم تسدد بعد في نهاية الشهر ١٢٠ جنيه.

فإذا علمت أن الشركة تستخدم اليوميات المساعدة الآتية: المبيعات الآجلة، المشتريات الآجلة، المقبوضات، المدفوعات، أوراق القبض.

المطلوب:

١ ـ إثبات العمليات السابقة في دفاتر الشركة عن الشهر وترحيلها للحسابات الملائمة في دفاتر الأستاذ الملائمة.

٢ ـ اجراء قيود إثبات الملخصات الشهرية لليوميات المساعدة وترحيلها للحسابات الملائمة في الأستاذ العام.

٣ ـ اعداد ميزان مراجعة أستاذ العملاء وأستاذ الموردين في نهاية الشهر.

التمرين الرابع:

ظهرت الأرصدة التالية في دفاتر شركة رشا التجارية في ٨٤/١/١: أستاذ العملاء: العميل عبد الجبار ١٦٠٠ جنيه، العميل عبد الجواد ٧٥٠ جنيه، العميل عبد الجليل ١١١٠ جنيه، العميل عبد الجسور ٢٣٤٠ جنيه، أستاذ الموردين: شركة أمل ١٩٠٠ جنيه، شركة أماني ٦٠٠ جنيه، شركة سونيا ٢١٠٠ جنيه، شركة سهيلة ٤٠٠ جنيه.

وقد قامت الشركة بالعمليات الآتية خلال شهر يناير:

١/٢ : بلغت المبيعات النقدية ١١٠٠ جنيه بالصندوق، ٣٤٠٠ جنيه بشيكات، وبلغت المبيعات الآجلة للعميل عبد الجواد ١٢٥٠ جنيه فاتورة رقم ٤/أ، والعميل عبد المولى ٣٠٠٠ جنيه فاتورة رقم ٥/أ.

١/٥ : بلغت المشتريات النقدية الآتي: بضاعة من الصندوق ٢٣٠٠ جنيه، أثاث

بشيك ١٠٠٠ جنيه، آلات ومعدات بشيك ٤٥٠٠ جنيه، كما بلغت المشتريات الآجلة الآتي: من شركة أمل ١٣٠٠ جنيه بشروط ٢٪ ١٠ أيام صافي ٣٠ يوم، فاتورة بتاريخ ١/٤، من شركة حسام ١٢٠٠ جنيه بشروط صافي ٣٠ يوم فاتورة بتاريخ ١/٣، كما بلغت تسديدات الشركة للموردين الآتي:

شركة أمل ١٤٨٠ جنيه وخصم مكتسب ٢٠ جنيه بشيك، شركة سونيا ١٩٥٠ جنيه وخصم مكتسب ٥٠ جنيه منها ٤٥٠ نقداً و ١٥٠٠ جنيه بشيك.
وبلغت المتحصلات من العملاء الآتي:

العميل عبد الجواد سدد رصيد حسابه بالصندوق بخصم ٣٠ جنيه، العميل عبد الجسور سدد ١٣٤٠ جنيه بشيك وقدم كمبيالة مسحوبة على حمدون بمعرفته ومظهره منه لشركة رشا تستحق بعد ٣٠ يوم من تاريخه بباقي رصيد حسابه.

١/١٠: باعت الشركة نقداً: أثاث قديم بمبلغ ١٢٠ جنيه حصلت بالصندوق، آلة قديمة بمبلغ ١٠٠٠ جنيه بشيك، بضاعة بمبلغ ٧٦٠ جنيه حصلت بالصندوق، بضاعة بمبلغ ١٥٠٠ جنيه بشيكات كما باعت الشركة على الحساب للعميل عبد الجبار بضاعة بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه، للعميل عبد الجواد بضاعة بمبلغ ١٢٠٠ جنيه، للعميل عبد الجسور بمبلغ ١٠٠٠ جنيه، العميل عبد المولى بمبلغ ٢٥٠٠ جنيه، بفواتير أرقام ٩/أ، ١٠/أ ١١/أ، ١٢/أ على التوالي. وقد سدد عبد المولى فاتورة الشركة رقم ٥/أ بتاريخ ١/٢ بشيك بخصم نقدي ٦٠ جنيه.

١/١٥: بلغت المدفوعات النقدية الآتي: شركة أمل ٥٠٠ جنيه بشيك، الأجور ٣٥٠ جنيه من الصندوق، مشتريات بضاعة ١٣٦٠ جنيه منها ٣٦٠ جنيه من الصندوق والباقي بشيك، فوائد مدينة ٧٠ جنيه بشيك، كما بلغت المتحصلات النقدية الآتي: ايجار دائن ٥٠٠ جنيه بشيك، مبيعات بضاعة ١٣٠٠ جنيه حصلت بالصندوق ٢١٠٠ جنيه بشيكات، من العميل عبد الجبار ٢٦٠٠ جنيه بشيك، من العميل عبد الجليل ٦٠٠ جنيه بالصندوق.

١/٢٠ : سدد العميل عبد المولى مبلغ ٩٨٠ جنيه بشيك ومنح خصم نقدي بمبلغ ٢٠ جنيه ورد بضاعة للشركة بمبلغ ٣٥٠ جنيه ومنحته الشركة مسموحات على مشترياته بتاريخ ١/١٠ بمبلغ ١٥٠ جنيه. كما ردت الشركة بضاعة لشركة حسام من مشتريات ١/٥ بمبلغ ٢٠٠ جنيه وسددت ٥٠٠ جنيه من رصيد حساب المورد بشيك وحررت سنداً اذنياً بالمبلغ الباقي يستحق بعد ثلاثة أشهر من تاريخه.

١/٢٥ : بلغت المبيعات الآجلة للعملاء الآتي: العميل عبد الجبار ٥٠٠ جنيه، العميل عبد الجواد ١٠٠٠ جنيه، العميل عبد الجسور ١٢٥٠ جنيه، العميل عبد المولى ٨٥٠ جنيه، بفواتير أرقام ٢٢/أ، ٢٣/أ، ٢٤/أ، ٢٥/أ على التوالي. وبلغت المتحصلات النقدية في نفس اليوم الآتي: من العميل عبد الجليل ٣٠٠ جنيه بالصندوق، من بيع مخلفات التعبئة والتغليف ٢٥٠ جنيه بشيك، من الفوائد الدائنة ١٥٠ جنيه بشيك.

١/٣١ : بلغت المشتريات الآجلة الآتي: من شركة أمل ٧٥٠ جنيه بشروط ٢٪ ١٠ أيام صافي ٣٠ يوم، من شركة سونيا ٢٠٠٠ جنيه بشروط صافي ٢٠ يوم، من شركة سهيلة ١٦٠٠ جنيه بشروط ٢٪ ١٠ أيام صافي ٢٠ يوم. كما بلغت التسديدات النقدية، أجور ٧٦٠ جنيه من الصندوق، مرتبات ٥٠٠ جنيه بشيكات، دعاية وإعلان ٣٥٠ جنيه بشيك، شركة سهيلة ٤٠٠ جنيه نقداً من الصندوق.

المطلوب:

١ ـ إثبات العمليات السابقة في دفاتر اليوميات المناسبة وترحيلها لحسابات الأستاذ الملائمة.

٢ ـ أجراء قيد الملخص الشهري لليوميات المساعدة واتمام الترحيل للحسابات الملائمة.

٣ ـ اعداد ميزان مراجعة أستاذ العملاء، وأستاذ الموردين في ١٩٨٤/١/٣١.

التمرين الخامس:

فيما يلي أرصدة بعض الحسابات في ٨٤/٣/١ كما ظهرت في دفاتر شركة الصباح التجارية: اجمالي العمـلاء ٢٣١٥٠ جنيه، اجمالي المـوردين ١٦٧٥٠ جنيه، أوراق القبض ١٣٥٠٠ جنيه، أوراق االدفع ٨٢٥٠ جنيه.

وفيما يلي بعض البيانات المستخرجة من دفاتر الشركة في نهاية شهر مارس عن عمليات الشهر: مجموع يومية المشتريات الآجلة ٣٢٨٥٠ جنيه، مجموع يومية المبيعات الآجلة ٦٧٣٥٠ جنيه، مجموع يومية مردودات ومسموحات المشتريات ٢٣٥٠ جنيه منها ٢٠٠٠ جنيه مردودات، مجموع يومية مردودات ومسموحات المبيعات ١١١٠ جنيه منها ٨٠٠ جنيه مردودات، مجموع يومية أوراق القبض ٦٥٠٠ جنيه، مجموع يومية أوراق الدفع ٧٧٥٠ جنيه، مجموع الجانب المدين من يومية المقبوضات ١٧٢٦٠٠ جنيه، مجموع الجانب الدائن من يومية المدفوعات ٩٧٥٠٠ جنيه. وبتحليل قيد الملخص الشهري ليوميتي المقبوضات والمدفوعات في اليومية العامة وجد الآتي:

يومية المقبوضات: صندوق ٢٥٥٠٠ جنيه، بنك ١٤٤٥٠٠ جنيه. خصم ٢٦٠٠ جنيه، مبيعات ٤٨٠٠٠ جنيه، عملاء ٨٤٠٠٠ جنيه، أوراق قبض ١١٠٠٠ جنيه، بيع أراضي ٢٥٠٠٠ جنيه، بيع آلات ٣٦٠٠ جنيه، عمولات ٦٠٠ جنيه، فوائد دائنة ٤٠٠ جنيه.

يومية المدفوعات: صندوق ١٢٥٠٠ جنيه، بنك ٦٣٦٠٠ جنيه، خصم ١٤٠٠ جنيه، مشتريات ٢٥٠٠٠ جنيه، موردون ٢٢٧٥٠ جنيه، أوراق دفع ٩٢٥٠ جنيه، أجور ومرتبات ٧٥٠ جنيه، دعاية وإعلان ٢٥٠ جنيه، ايجار ٥٠٠ جنيه، مياه وانارة ١٠٠ جنيه، آلات ومعدات ٢٨٠٠٠ جنيه، سيارات ١٠٠٠٠ جنيه.

وبتحليل قيود اليومية العامة عن الشهر وجد الآتي:

أوراق قبض مرسلة للتحصيل ٣٠٠٠ جنيه، أوراق قبض مخصومة ٢٥٠٠

جنيه، أوراق قبض مرفوضة ١٥٠٠ جنيه ومصاريف قضائية ١٥ جنيه، أوراق قبض محولة لموردين ١٠٠٠ جنيه.

المطلوب:

١ ـ اجراء قيود اليومية العامة اللازمة في نهاية الشهر.

٢ ـ تصوير الحسابات اللازمة في الأستاذ العام وترحيل هذه القيود اليها.

التمرين السادس:

ظهرت أرصدة بعض حسابات الأستاذ العام في بداية ونهاية شهر مارس لشركة سحر التجارية كالآتي:

الحساب	الرصيد في أول مارس	الرصيد في آخر مارس
اجمالي العملاء	٢٥٠٠ جنيه	٢١٠٠ جنيه
اجمالي الموردين	٦٤٠٠ جنيه	٨٥٠٠ جنيه
أوراق القبض	٢٥٠٠ جنيه	٤٦٠٠ جنيه
أوراق الدفع	٣٢٠٠ جنيه	٢٣٠٠ جنيه
المشتريات	٥٨٧٥٠ جنيه	؟
المبيعات	٩٧٨٥٠ جنيه	؟

وفيما يلي بعض البيانات المسجلة في دفاتر الشركة خلال الشهر:

يومية المقبوضات: متحصلات نقدية من العملاء ٢٣٢٠٠ جنيه في خانة النقدية، خصم نقدي ٨٠٠ جنيه، متحصلات من أوراق قبض ٣٥٠٠ جنيه، مبيعات ١٨٥٤٠ جنيه.

يومية المدفوعات: مدفوعات نقدية لموردين ١٦٢٥٠ جنيه في خانة النقدية، خصم نقدي ٧٥٠ جنيه، مشتريات ١١٧٥٠ جنيه، أوراق دفع مسددة ٤٥٠٠ جنيه، مصاريف بروتستو عن أوراق قبض مرفوضة ٥٠ جنيه.

اليومية العامة: أوراق قبض محولة لموردين ٣٥٠٠ جنيه، ديون معدومة ٥٠٠ جنيه، أوراق قبض برسم التحصيل ٢٥٠٠ جنيه. أوراق قبض مرفوضة من الأوراق المودعة في البنك للتحصيل ٢٠٠٠ جنيه، فوائد تجديد أوراق قبض ١٥٠ جنيه.

المطلوب: تصوير الحسابات الستة السابقة عن شهر مارس.

الفصل الثاني عشر

في المحاسبة في المشروعات الصناعية

١ ـ مقدمــة :

تعرضنا حتى الآن لاجراءات الدورة المحاسبية في المشروعات التجارية والخدمية، والتي فيها يكون المصدر الرئيسي لايرادات المشروع هو الاتجار في البضائع عن طريق عمليات الشراء والبيع، أو أداء الخدمات للعملاء. أما في المشروعات الصناعية، موضوع هذا الفصل، فإن ايرادات المشروع تتأتى أساساً من عمليات تصنيع المنتجات والسلع التي يقوم المشروع بنفسه بانتاجها لأغراض بيعها لعملائه. فالمشروع الصناعي يحصل على مواد أولية في صورتها الخام أو في صورة شبه مصنعة ثم يقوم بتحويلها عن طريق عمليات التصنيع الى سلع ومنتجات صالحة للبيع لعملائه. ويستخدم المشروع لأغراض عمليات التحويل الصناعية التي يقوم باجرائها على المواد الأولية ما يتاح لديه من وسائل تصنيع مادية وبشرية من آلات ومعدات وعمال ومهندسين، وما إلى ذلك. وعادة ما تكون السلعة التي تنتج عن عمليات التصنيع مختلفة في الشكل والجوهر والخواص عن المواد الأولية المستخدمة في إنتاجها. وتتكون ايرادات المشروع الصناعي أساساً من مبيعاته من منتجاته، بينما تتكون ايرادات المشروع التجاري من مبيعاته من السلع والبضائع التي يتم شرائها لأغراض اعادة بيعها من انتاج الغير. وبينما تتكون تكلفة مبيعات المشروع التجاري من تكلفة البضاعة التي يتم بيعها من مشترياته فإن تكلفة مبيعات المشروع الصناعي تتكون من تكلفة ما يتم بيعه من انتاجه. وبذلك فيلزم الأمر لأغراض قياس هذه التكلفة في المشروعات الصناعية تحديد تكلفة الانتاج الذي يتدفق من العمليات الصناعية للمشروع. وعندما تتحدد هذه التكلفة، فإن موضوع تحديد تكلفة مبيعاته من هذا الانتاج لا تختلف كثيراً عن

تحديد تكلفة البضاعة المباعة في المشروعات التجارية.

٢ ـ عناصر تكلفة الانتاج في المشروعات الصناعية:

تنقسم تكلفة الانتاج في المشروعات الصناعية الى ثلاثة عناصر أساسية هي: المواد الأولية والخامات المستخدمة في العمليات الانتاجية، تكلفة العمالة التي تساعد في تحويل هذه المواد الأولية والخامات الى منتجات قابلة للبيع، وتكلفة خدمات الأصول الثابتة المستنفدة في العمليات الصناعية. وقد جرت العادة في محاسبة التكاليف على تقسيم هذه العناصر إلى عناصر مباشرة على المنتج وعناصر غير مباشرة على المنتج، والعناصر المباشرة هي تلك التي يمكن تخصيصها الى منتج معين على وجه التحديد، ومن ثم يمكن معرفة مقدار احتياجات المنتج من كل منها بدرجة كبيرة من الدقة. كما ترتبط هذه العناصر ارتباطاً مباشراً بحجم الانتاج (عدد وحدات الانتاج) فتزيد بزيادته وتنقص بنقصانه، أما العناصر غير المباشرة فهي تلك التي تخدم العمليات الانتاجية عموماً ولا ترتبط بوحدة الانتاج بطريق مباشر. وليس لهذه العناصر تلك الروابط الوثيقة بحجم الانتاج، كما هو الحال في العناصر المباشرة، فبعضها قد يرتبط بالتقلبات في حجم الانتاج. كما قد لا توجد أي روابط بين بعضها والتقلبات في حجم الانتاج. وتتكون العناصر المباشرة من المواد المباشرة والأجور المباشرة، أما العناصر غير المباشرة، فيطلق عليها المصاريف الصناعية غير المباشرة، وتتكون من باقي عناصر تكلفة الانتاج بخلاف المواد المباشرة والأجور المباشرة.

وتمثل المواد المباشرة عناصر المواد الأولية والخامات والسلع شبه المصنعة التي تدخل في تكوين المنتج بطريق مباشر. فالحديد الخام يعتبر مواد مباشرة في صناعة ألواح الصاج وصناعة الحديد والصلب عموماً. كما أن ألواح الصاج تعتبر مواد مباشرة في صناعة السيارات وعربات السكك الحديدية مثلاً. والقطن الخام يعتبر مواد مباشرة في صناعة غزل القطن، كما أن غزل القطن يعتبر مواد مباشرة في صناعة النسيج، وهكذا. ولا تعتبر كل المواد المستخدمة في العمليات الصناعية مواداً مباشرة على المنتج. فزيت البترول ومواد الوقود الأخرى كالفحم مثلاً تعتبر

من المواد اللازمة لتشغيل الآلات والمعدات وصيانتها. ولكنها لا تعتبر من المواد المباشرة على الانتاج لأنها لا تدخل في تكوين المنتج بصفتها المادية، وإنما تعتبر من عناصر المصاريف الصناعية غير المباشرة، ويطلق عليها المواد غير المباشرة.

وتشتمل تكلفة المواد المباشرة على ثمن شرائها (الصافي بعد خصم الخصم النقدي المكتسب في حالة وجوده) وكل التكاليف اللازمة لنقلها لمخازن المشتري كما يجب أيضاً أن تتضمن التكلفة تكلفة التخزين والمناولة في مخازن المشتري حتى تصبح في متناول العمليات الصناعية.

وتمثل الأجور المباشرة مقابل الخدمات التي يحصل عليها المشروع من العاملين في العمليات المؤدية لانتاج السلع والخدمات التي ينتجها بطريق مباشر. مثال ذلك أجور عمال تشغيل الآلات وعمال تجميع الاجزاء وتشطيب المنتجات وما إلى ذلك من أنواع العمالة التي تتناول عمليات متعلقة بانتاج المنتج بطريق مباشر. أما أجور الملاحظين والمشرفين والفراشين والكتبة، وما إلى ذلك من أنواع العمالة التي تؤدي خدمات عامة للعمليات الصناعية بأسرها فلا تعد من الأجور المباشرة، وإنما تعتبر من مكونات المصروفات الصناعية غير المباشرة، ويطلق عليها الأجور غير المباشرة. ويمكن التفرقة بين الأجور المباشرة والأجور غير المباشرة عن طريق مدى ارتباط كل منهما بحجم الانتاج. والأجور المباشرة عادة ترتبط بالتقلبات في حجم الانتاج ارتباطاً كبيراً، بينما لا توجد هذه الروابط في الأجور غير المباشرة.

ولا تقتصر الأجور المباشرة على الأجور النقدية المستحقة للعمل المباشر، وإنما يجب أيضاً أن تتضمن تكلفة المزايا العينية والتأمينات الاجتماعية المتعلقة بها.

وتشتمل المصروفات الصناعية غير المباشرة على كل عناصر المصروفات المتعلقة بعمليات الانتاج بخلاف المواد المباشرة والأجور المباشرة. هذا ولا تتضمن المصاريف الصناعية غير المباشرة مصاريف البيع والتوزيع أو المصاريف الادارية والتمويلية. ومن أمثلة المصروفات الصناعية غير المباشرة ما يلي: أجور الملاحظين والمهندسين وعمال الصيانة والاصلاحات والنظافة والكتبة، وقطع الغيار والمهمات

ومواد الصيانة والاصلاحات، الوقود والزيوت والشحومات والمياه والانارة والقوى الكهربائية المحركة للآلات، التأمين على مباني وآلات المصنع، والضرائب على مباني وآلات المصنع، اهلاك الآلات والمعدات والمباني الخاصة بالمصنع، ايجار المباني والآلات والمعدات الخاصة بالمصنع، وما شابه ذلك من عناصر التكلفة المتعلقة بالمصنع والتي لا تعد من مكونات المواد المباشرة أو الأجور المباشرة.

وعلى هذا الأساس تتلخص الاختلافات الرئيسية بين المشروعات الصناعية والمشروعات التجارية حتى هذه النقطة، في أن الأولى تحصل على المواد الأولية لأغراض اجراء عمليات صناعية عليها وتحويلها الى منتجات قابلة للبيع للعملاء، بينما الثانية تشتري بضائع جاهزة لأغراض اعادة بيعها لعملائها دون إجراء عمليات صناعية عليها، وبذلك يتطلب الأمر قياس تكلفة الانتاج في المشروعات الصناعية أولاً قبل أن يتمكن المحاسب من تحديد تكلفة مبيعاتها وقياس مجمل الربح.

٣ ـ قياس تكلفة الانتاج في المشروعات الصناعية:

يتطلب الأمر لأغراض قياس تكلفة الانتاج في المشروعات الصناعية اضافة حسابات جديدة بالأستاذ العام والاستعانة بسجلات ودفاتر تحليلية أخرى للمساعدة في تحديد تكلفة انتاج والرقابة عليها. وسوف نتناول هنا الاختلافات الرئيسية بين المشروعات الصناعية والمشروعات التجارية باختصار وتبسيط، وذلك في ظل طريقة المخزون الدوري، على أن نتناول الموضوع بالتفصيل في دراستنا المتقدمة.

٣ ـ أ ـ المخزون:

بينما يكون للمشروعات التجارية حساب واحد للمخزون في الأستاذ العام، فإن المشروعات الصناعية عادة ما يخصص فيها للمخزون ثلاثة حسابات في الأستاذ العام هي:

١ ـ **حساب مخزون المواد الأولية والخامات**: ويوضح رصيده تكلفة المواد

الأوليـة والخامـات في حيازة المشـروع في لحظة زمنيـة معينة، وهـو من حسابـات الأصول.

٢ ـ **حساب مخزون الانتاج غير التام**: ويطلق عليـه أيضاً حسـاب مخزون الانتاج تحت التشغيل، ويوضح رصيد هذا الحساب تكلفة الانتاج الذي ما زال في إحدى مراحل العمليات الصناعية ولم يصبح انتاج تام بعد، في لحظة زمنية معينة، وهو أيضاً من حسابات الأصول.

٣ ـ **حساب الانتاج التام**: ويوضح رصيد هذا الحساب تكلفة الانتاج التام الذي يقع في حيازة المشروع في لحظة زمنية معينة، وهو انتاج تام بمعنى أنه في حالة صالحة للبيع للعملاء، ولا يحتاج لعمليات صناعية، اضافية ويعتبر من حسابات الأصول.

٣ ـ ب ـ حساب مشتريات المواد الأولية والخامات:

إذا كان المشروع الصناعي يتبع طـريقة المخـزون الدوري، فـإنه عـادة ما يخصص حساب في الأستاذ العام لمشتريات المواد الأولية والخامات (وعادة ما يكون لديه يومية مساعدة لهذه المشتريات وأستاذ مساعد للموردين) ويجعل هذا الحساب مديناً بتكلفة ما يتم شراؤه من المواد الأوليـة والخامـات خلال الفتـرة المحاسبيـة. ويمكن أن تعالج المرتجعات والمسمـوحات من مشتـريات المـواد الأولية والخـامات وكذلك الخصم النقدي المكتسب في هذا الحساب، أو يخصص لكل منهـا حساب مستقل في الأستاذ العام، على أن تتم التسوية اللازمة لتحـديد صـافي مشتريـات المواد الأولية والخامات في نهاية الفترة المحاسبية.

٣ ـ جـ ـ حساب الأجور المباشرة:

عادة ما يقوم المشروع الصناعي بتخصيص حساب مستقل للأجور المباشرة في الأستـاذ العام يحمـل بتكلفة العمـل المبـاشر عـلى الانتـاج عـلى مـدار الفتـرة المحاسبية.

٣ ـ د ـ حساب المصروفات الصناعية غير المباشرة :

عادة ما يتضمن النظام المحاسبي للمشروعات الصناعية دفتر أستاذ مستقل للمصروفات الصناعية غير المباشرة يخصص لكل عنصر منها حساب فيه وبالاضافة الى ذلك يخصص حساب في الأستاذ العام للمصروفات الصناعية غير المباشرة، يوضح رصيده في نهاية الفترة المحاسبية اجمالي تكلفة المصروفات غير المباشرة المستنفدة في العمليات الانتاجية على مدار الفترة.

٣ ـ هـ ـ تحديد تكلفة الانتاج :

تتحدد تكلفة المبيعات في المشروعات التجارية، من واقع دراستنا السابقة، في ظل طريقة المخزون الدوري كالآتي :

تكلفة البضاعة المباعة = مخزون بضائع أول المدة + صافي المشتريات خلال المدة ـ مخزون بضائع آخر المدة.

وحتى يمكن تحديد تكلفة المبيعات في المشروعات الصناعية، فإنه يلزم قبل ذلك تحديد تكلفة الانتاج التام خلال المدة، والذي يحل محل المشتريات في المشروعات التجارية. وعلى نفس النسق وبنفس منطق تحديد تكلفة البضاعة المباعة، يتم تحديد تكلفة الانتاج التام في المشروعات الصناعية، التي تتبع طريقة المخزون الدوري كالآتي :

مخزون أول الفترة من المواد الأولية والخامات	xxx	
+ صافي مشتريات الفترة من المواد الأولية والخامات.	xxx	
تكلفة المواد الأولية والخامات المتاحة		xxx
− مخزون آخر الفترة من المواد الأولية والخامات		(xxx)
تكلفة المواد الأولية والخامات المستخدمة		xxx
+ الأجور المباشرة		xxx
+ المصاريف الصناعية غير المباشرة		xxx
التكلفة الصناعية عن الفترة		xxx
+ مخزون أول الفترة من الانتاج غير التام		xxx

- مخزون آخر الفترة من الانتاج غير التام	(xxx)
تكلفة الانتاج التام عن الفترة	xxx
	xxx

وعندما نتوصل الى تحديد تكلفة الانتاج الذي تم فعلاً خلال الفترة وأصبح صالحاً للبيع للعملاء. يمكن تحديد تكلفة ما تم بيعه فعلاً خلال الفترة (تكلفة المبيعات) كالآتي:

مخزون أول الفترة من الانتاج التام	xxx	
+ تكلفة الانتاج التام خلال الفترة	xxx	
تكلفة الانتاج التام المتاح للبيع		xxx
- مخزون آخر الفترة من الانتاج التام		(xxx)
تكلفة المبيعات من الانتاج التام		xxx

وعادة ما تستعين المشروعات الصناعية بحساب يخصص لقياس تكلفة الانتاج التام خلال الفترة يطلق عليه حساب الانتاج أو حساب التشغيل. وسوف نتناول الحساب في البند التالي، بعد أن نوضح كيفية حساب هذه التكلفة في صورة قائمة عن طريق مثال رقمي.

ظهرت الأرصدة التالية بميزان مراجعة شركة الأعمال الصناعية في ١٢/٣١: مخزون ١/١ من المواد ١٣٢٠٠ جنيه، مخزون ١/١ من الانتاج غير التام ٦٨٠٠ جنيه، صافي مشتريات المواد ٩٧٨٠٠ جنيه، مخزون ١/١ من الانتاج التام ٢٥٠٠٠ جنيه، الأجور المباشرة ٢٢٧٠٠ جنيه، الأجور غير المباشرة ٧٦٠٠ جنيه، وقود وزيوت وقوى محركة ٦٨٥٠ جنيه، إهلاك آلات ومباني المصنع ٤١٥٠ جنيه، مصروفات صناعية غير مباشرة متنوعة ٣٤٠٠ جنيه.

وقد تبين من الجرد الفعلي في نهاية الفترة أن مخزون المواد ١٥٠٠٠ جنيه، مخزون الانتاج غير التام ٨٤٠٠ جنيه، مخزون الانتاج التام ١٨٥٠٠ جنيه.

والمطلوب: اعداد قائمة توضح فيها كيفية حساب تكلفة الانتاج المباع.

وبالاستعانة بالنموذج الموضح بعاليه، ومع ملاحظة أن المصروفات الصناعية غير المباشرة متفرقة في عدة حسابات يتم حساب تكلفة الانتاج المباع

(تكلفة المبيعات من الانتاج التام) كالآتي:

	جنيه	جنيه	جنيه
مخزون مواد ١/١	١٣٢٠٠		
صافي مشتريات مواد	٩٧٨٠٠		
تكلفة المواد المتاحة		١١١٠٠٠	
ـ مخزون مواد ١٢/٣١		(١٥٠٠٠)	
تكلفة المواد المستخدمة			٩٦٠٠٠
الأجور المباشرة			٢٢٧٠٠
المصروفات الصناعية غير المباشرة:			
أجور غير مباشرة		٧٦٠٠	
وقود وزيوت وقوى محركة		٦٨٥٠	
اهلاك آلات ومباني المصنع		٤١٥٠	
مصروفات متنوعة		٣٤٠٠	
مجموع المصروفات الصناعية غير المباشرة			٢١٠٠٠
التكلفة الصناعية عن الفترة			١٣٩٧٠٠
+ مخزون ١/١ من الانتاج غير التام			٦٨٠٠
- مخزون ١٢/٣١ من الانتاج غير التام			(٨٤٠٠)
تكلفة الانتاج التام خلال الفترة			١٣٨١٠٠
+ مخزون ١/١ من الانتاج التام			٢٥٠٠٠
- مخزون ١٢/٣١ من الانتاج التام			(١٨٥٠٠)
تكلفة الانتاج المباع خلال الفترة (تكلفة المبيعات).			١٤٤٦٠٠

٤ ـ حساب الانتاج وحساب المتاجرة في المشروعات الصناعية:

عادة ما تتكون الحسابات الختامية في المشروعات الصناعية من ثلاثة حسابات هي: حساب الانتاج (أو حـ/التشغيل) ويهدف أساساً الى قياس تكلفة الانتاج التام والذي انتهى من العمليات الصناعية المختلفة وأصبح معداً للبيع للعملاء، وحساب المتاجرة يهدف الى قياس هامش الربح الناتج من مقارنة تكلفة

الانتاج المباع بسعر بيعه والمتاح لتغطية المصروفات الأخرى بخلاف عناصر التكلفة الصناعية للمشروع. ولا يختلف هذا الحساب من حيث الهدف عن حساب المتاجرة في المشروعات التجارية، إلا أنه يعتمد بصدد تحديد تكلفة المبيعات على حساب الانتاج في المشروعات الصناعية. أما الحساب الثالث فهو حساب الأرباح والخسائر والذي لا يختلف شكلاً أو موضوعاً عما عرفناه في المشروعات التجارية.

وإذا رجعنا للمثال الرقمي الموضح في البند السابق فإن حساب الانتاج يتخذ الصورة الموضحة فيما يلي:

شركة الأعمال الصناعية

منه حساب الانتاج عن السنة المنتهية في ٣١/١٢/-١٩ له

مليم	جنيه			
	١٣٢٠٠	الى حـ/مخزون مواد ١/١	١٣٨١٠٠	من حـ/المتاجرة
	٩٧٨٠٠	الى حـ/صافي مشتريات مواد.		
١١١٠٠٠		**تكلفة المواد المتاحة**		
(١٥٠٠٠)		من حـ/مخزون مواد ٣١/١٢		
٩٦٠٠٠		**تكلفة المواد المستخدمة**		
٢٢٧٠٠		الى حـ/الأجور المباشرة		
	٧٦٠٠	الى حـ/الأجور غير المباشرة.		
	٦٨٥٠	الى حـ/وقود وزيوت وقوى		
	٤١٥٠	الى حـ/اهلاك آلات ومباني المصنع		
	٣٤٠٠	الى حـ/مصروفات صناعية متنوعة		
٢١٠٠٠		مصروفات صناعية غير مباشرة		
١٣٩٧٠٠		**التكلفة الصناعية عن الفترة**		
٦٨٠٠		الى حـ/مخزون انتاج غير تام ١/١		
(٨٤٠٠)		من حـ/مخزون انتاج غير تام ٣١/١٢		
١٣٨١٠٠		**تكلفة الانتاج التام خلال الفترة**	١٣٨١٠٠	

وتقفل تكلفة الانتاج التام خلال الفترة في حساب المتاجرة لأغراض تحديد تكلفة المبيعات. ويترتب على ذلك أن الحسابات المتعلقة بتكلفة الانتاج في المشروعات الصناعية يتم إقفالها في نهاية الفترة في حساب الانتاج لأغراض تحديد هذه التكلفة وذلك بعد إجراء التسويات اللازمة عليها. ويلاحظ أيضاً أن حسابات المخزون في نهاية الفترة تنشأ بقيود تسوية حيث تجعل مدينة مقابل جعل الحساب الختامي دائناً. وقد ظهرت الحسابات في الجانب المدين من حساب الانتاج باشارة سالبة، بما يعني أن حساب الانتاج جعل دائناً بها، وقد قمنا بهذا الاجراء بدلاً من اظهارها باشارتها في الجانب الدائن من الحساب حتى نستطيع التوصل الى بعض العناصر الهامة بطريق مباشر كتكلفة المواد المستخدمة، أو تكلفة الانتاج التام خلال الفترة.

ولا تختلف اجراءات التسويات واعداد قيود التسوية والاقفال لحسابات الايرادات والمصروفات في المشروعات الصناعية عما سبق معرفته من تناولنا للمشروعات التجارية. وعادة ما تخصص خانتان مستقلتان في ورقة العمل في المشروعات الصناعية لحساب تكلفة الانتاج التام واجراء التسويات المتعلقة بها. ولن نتناول هذا الموضوع على هذا المستوى المبدئي من الدراسة.

ويظهر حساب المتاجرة للمثال تحت البحث، بفرض أن صافي المبيعات ١٨٠٠٠٠ جنيه كالآتي:

شركة الأعمال الصناعية

حساب المتاجرة عن السنة المنتهية في ٣١/١٢/-١٩

منه | له

	١٣٧١٠٠	الى حـ/الانتاج	١٨٠٠٠٠	من حـ/صافي المبيعات
	٢٥٠٠٠	الى حـ/مخزون انتاج تام ١/١		
١٦٣٣٠٠		تكلفة الانتاج المتاح للبيع		
(١٨٥٠٠)		من حـ/مخزون انتاج تام ١٢/٣١		
١٤٤٦٠٠		تكلفة المبيعات		
٣٥٤٠٠		مجمل الربح (الى حـ/أ ح)		
١٨٠٠٠٠			١٨٠٠٠٠	

والاختلاف الوحيد في بنود الحساب بين المشروعات التجارية والصناعية كما هو واضح هو احلال حـ/صافي المشتريات في الأولى بـ حـ/الانتاج (تكلفة الانتاج التام) في الثانية.

أسئلة وتمارين
على الفصل الثاني عشر

أولاً: الأسئلة:

١ ـ تكلم باختصار عن كل مما يأتي: المواد المباشرة، الأجور غير المباشرة، التفرقة بين الأجور المباشرة وغير المباشرة، تكلفة المواد المتاحة، عناصر التكلفة الصناعية.

٢ ـ حدد أي من عناصر المصروفات الآتية يعتبر من المواد المباشرة، وأي منها يعتبر من الأجور المباشرة، وأي منها يعتبر من المصروفات الصناعية غير المباشرة. افترض أن هذه العناصر تخص شركة تقوم بغزل القطن ونسجه الى أقمشة وصباغة وتجهيز هذه الأقمشة للبيع: القطن الخام، غزل القطن، مواد الصباغة والتجهيز، أجور ملاحظين عمال النسيج، أجور عمال الغزل، اهلاك أثاث وتركيبات مكاتب مهندسي المصنع، اهلاك آلات ومعدات المصنع، اهلاك مباني الادارة، مرتبات قسم المحاسبة، الضرائب العقارية على مبنى المصنع، دعاية واعلان عن منتجات المصنع، قطع غيار ومهمات للآلات الكاتبة والحاسبة، مياه وانارة مكاتب الادارة، وقود وزيوت لمحطة توليد الكهرباء التي تغذي المصنع، أجور مفتشي النسيج المجهز، مصاريف انتقال مهندسي المصنع، أجور عمال آلات التجهيز، خصم نقدي مكتسب على مشتريات القطن الخام، اهلاك آلات التجهيز، اهلاك سيارات نقل العاملين بالمصنع.

٣ ـ علل لماذا تعتبر كل من العبارات التالية خطأ أو صواب من وجهة نظرك:

أ ـ ليس هناك أي روابط بين أي من عناصر المصاريف الصناعية غير المباشرة والتقلبات في حجم الانتاج.

ب ـ إذا بلغت التكلفة الصناعية لاحدى الشركات عن الفترة المحاسبية ٣٢٠٠٠٠ جنيه وبلغ مخزون آخر الفترة من الانتاج التام ٢٠٠٠٠ جنيه ومخزون

أول الفترة من الانتاج غير التام ٣٠٠٠٠ جنيه، فإن تكلفة الانتاج التام خلال الفترة تكون ٣٣٠٠٠٠ جنيه.

جـ - تعالج مردودات ومسموحات المشتريات في المنشآت الصناعية في حساب المتاجرة، مثلها في ذلك مثل المنشآت التجارية.

د - لا بد وأن يكون الانتاج التام للمنشأة الصناعية قابل للاستخدام المباشر بمعرفة العميل لأغراض الاستهلاك أو الاقتناء.

هـ - يمكن أن يكون الانتاج التام لشركة صناعية معينة بمثابة مادة أولية بالنسبة لشركة صناعية أخرى.

و - إذا خصص حساب مستقل بدفتر الأستاذ العام لكل عنصر من عناصر المصروفات الصناعية غير المباشرة فإن هذا لا يعني امكانية الاستغناء عن حساب اجمالي لهذه العناصر بالأستاذ العام، بل لا بد من وجوده حتى يمكن تصوير حساب الانتاج.

ز - يمكن أن يستعين المشروع الصناعي بيومية مساعدة للمشتريات مثله في ذلك مثل المشروع التجاري.

ح - تشتمل المصروفات الصناعية غير المباشرة على كل عناصر المصروفات التي تظهر بميزان المراجعة في المشروع الصناعي فيما عدا المورد المباشرة والأجور المباشرة.

ط - يعد مخزون الانتاج التام من الأصول بينما يعد مخزون المواد الأولية والخامات ومخزون الانتاج غير التام من عناصر التكلفة الصناعية.

ثانياً: التمارين:

التمرين الأول:

فيما يلي بعض البيانات الخاصة بشركة الصناعات المستطرقة للسنة المالية المنتهية في ٣١/١٢/ـ١٩:

١ ـ المخزون	في ١/١/-١٩	في ٣١/١٢/-١٩
مواد أولية وخامات	٣٢٠٠٠ جنيه	٣٤٠٠٠ جنيه
انتاج غير تام	٣٢٠٠٠ جنيه	٦٠٠٠٠ جنيه
انتاج تام	٢٨٠٠٠ جنيه	٢٢٠٠٠ جنيه

٢ ـ بعض أرصدة حسابات الأستاذ العام في ٣١/١٢/-١٩ :

مشتريات مواد أولية ١٧٥٥٠٠ جنيه، مردودات ومسموحات مشتريات ٥٥٠٠ جنيه، مبيعات ٣٢٧٠٠٠ جنيه، مردودات ومسموحات مبيعات ١٧٠٠٠ جنيه، الأجور المباشرة ٦٥٠٠٠ جنيه، أجور غير مباشرة ٥٦٠٠ جنيه، اهلاك آلات ومباني المصنع ٧٥٠٠ جنيه، وقود وزيوت وقوى محركة ٦٧٠٠ جنيه، أدوات ومهمات صيانة مستخدمة في المصنع ٣٧٥٠ جنيه، مهايا ومرتبات الادارة ١٢٤٠٠ جنيه، ايجار مبنى الادارة ٤٦٠٠ جنيه، اهلاك أثاث وتركيبات ١٥٠٠ جنيه، مصاريف ادارية وتمويلية متنوعة ١٤٠٠ جنيه، مصاريف البيع والتوزيع ٢٢٤٥٠ جنيه.

المطلوب:

١ ـ اعداد قائمة توضح تكلفة المواد المستخدمة، والتكلفة الصناعية عن الفترة، وتكلفة الانتاج التام عن الفترة.

٢ ـ اعداد حساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر عن الفترة.

التمرين الثاني:

فيما يلي أرصدة حسابات الأستاذ العام في ٣٠/٦/-١٩ لشركة الصناعات الهندسية: أجور غير مباشرة ٢٠٠٠٠ جنيه، خصم مسموح به ١٥٠٠ جنيه، مردودات مبيعات ٢٠٠٠ جنيه، مشتريات مواد أولية ٤٠٠٠٠٠ جنيه، تأمين على المصانع ٤٨٠٠ جنيه، دعاية وإعلان ٨٤٠٠ جنيه، فوائد مدينة ٢٢٠٠ جنيه، مرتبات ومهايا ملاحظين ومهندسين ١٠٠٠٠٠ جنيه، مياه وانارة وقوى محركة للمصنع ١٩٤٠٠ جنيه، اهلاك مباني المصنع ١٧٥٠٠ جنيه، انتاج غير تام في بداية الفترة ٨٤٠٠٠ جنيه، أجور مباشرة ١٨٢٥٠٠ جنيه، خصم مكتسب على

المشتريات ٤٢٠٠ جنيه، نقل للخارج ١٤٠٠٠ جنيه، فوائد دائنة ١٠٠٠ جنيه، مرتبات ادارية ٤٨٠٠٠ جنيه، مصاريف صيانة واصلاحات للمصانع ٣٨٤٠٠ جنيه، مبيعات ١٠٠٠٠٠٠ جنيه، مخزون مواد ومهمات صيانة ٢٢٠٠٠ جنيه، رأس المال؟، أرباح محجوزة ٢٥٠٠٠ جنيه، موردون ٧٤٥٠٠ جنيه، نقدية ٣٠٠٠٠٠ جنيه، آلات ومباني ١٠٠٠٠٠٠ جنيه، مخصص اهلاك آلات ومباني ١٧٥٠٠ جنيه، مخزون مواد في بداية الفترة ٢٠٠٠٠ جنيه، عملاء ٣٢٠٠٠٠ جنيه، أوراق قبض ٨٠٠٠٠ جنيه. وقد بلغ مخزون نهاية الفترة الآتي: مواد أولية ٢١٠٠٠ جنيه، انتاج غير تام ٤٣٠٠٠ جنيه، انتاج تام ٥٠٠٠٠ جنيه، مواد ومهمات صيانة ١٣٠٠٠ جنيه.

المطلوب:

١ ـ اعداد ميزان المراجعة للشركة قبل التسويات في ٣٠/٦/ـ١٩.

٢ ـ تصوير الحسابات الختامية (الانتاج، والمتاجرة، والأرباح والخسائر).

٣ ـ اجراء قيود الاقفال واثبات مخزون آخر الفترة.

٤ ـ تصوير الميزانية العمومية في ٣٠/٦/ـ١٩.

التمرين الثالث:

فيما يلي بعض البيانات المتعلقة بالعمليات الصناعية لشركة منتجات الخزف والالومنيوم عن السنة المنتهية في ٣٠/٩/١٩٨٥:

مخزون انتاج غير تام في ١/١٠/١٩٨٤ ٢٦٠٠٠ جنيه، أجور غير مباشرة ٢٣٦٤٠ جنيه، مخزون مواد أولية في ١/١٠/٨٤ ١٦٨٠٠ جنيه، مصاريف صناعية متنوعة ٢٨٢٠ جنيه، مرتبات الملاحظين والمهندسين ١٥٦٠٠ جنيه، أجور مباشرة ١٠٤٠٠٠ جنيه، اهلاك آلات المصنع ٦٠٠٠ جنيه، نقل للداخل ٦٤٨٠ جنيه، صيانة واصلاحات ٦٢٠٠ جنيه، مشتريات مواد أولية ٨٦٠٠٠ جنيه، تأمين على مباني المصنع ١٢٦٤٠ جنيه، اهلاك مباني المصنع ٧٠٠٠ جنيه، مردودات مشتريات مواد أولية ٢٤٠ه جنيه، وقود وزيوت وقوى محركة ٦٤٢٠ جنيه، فإذا علمت أن:

١ ـ بلغ مخزون الانتاج التام في ١/١٠/٨٤ ١٢٨٠٠ جنيه، كما بلغ مخزون ٣٠/٩/٨٥ من المواد الأولية ٨٠٠٠ جنيه.

٢ ـ بلغت تكلفة مخزون نهاية الفترة من الانتاج غير التام والانتاج التام من المواد المباشرة والأجور المباشرة ما يلي:

	مواد مباشرة	أجور مباشرة
الانتاج غير التام	١٠٨٠٠ جنيه	٩٦٠٠ جنيه
الانتاج التام	١٢٠٠٠ جنيه	٢٤٠٠٠ جنيه

ويتم تحديد نصيب هذا المخزون من المصاريف الصناعية غير المباشرة على أساس نسبة المصاريف الصناعية غير المباشرة الى اجمالي الأجور المباشرة (فإذا كان مجموع المصاريف الصناعية غير المباشرة مثلاً ٣٥٠٠٠ جنيه والأجور المباشرة ٧٠٠٠٠ جنيه وحصة مخزون الانتاج التام من الأجور المباشرة ٧٠٠٠ جنيه، فإن حصته من المصاريف الصناعية غير المباشرة

$$= \frac{٣٥٠٠٠}{٧٠٠٠٠} \times ٧٠٠٠ = ٣٥٠٠$$ جنيه).

المطلوب:

١ ـ قم باعداد جدول لحساب المصاريف الصناعية غير المباشرة عن الفترة.

٢ ـ قم بتحديد تكلفة مخزون آخر الفترة من الانتاج التام والانتاج غير التام.

٣ ـ قم باعداد حساب الانتاج عن الفترة.

الفصل الثالث عشر

في
تصحيح الأخطاء

١ ـ مقدمة:

انتهينا حتى الآن من توضيح اجراءات الدورة المحاسبية للمحاسبة المالية في المشروعات التجارية والصناعية. وفي الحياة العملية عادة ما يقوم بهذه الاجراءات أو يساهم في القيام بها وتوجيهها عناصر بشرية، والبشر غير معصوم من الخطأ. وقد سبق ان ذكرنا بصدد عرض ميزان المراجعة أن هناك أخطاء تنتج عن السهو والنسّيان، واخرى تنتج عن عدم الإلمام بالقواعد والاجراءات المحاسبية، أو عدم الدقة في تطبيق هذه الاجراءات. وقد قسمنا الأخطاء عموماً الى اخطاء سهو وأخطاء ارتكاب حينئذ ولكننا لم نتعرض لاجراءات تصحيحها محاسبياً. ويهدف هذا الفصل الى توضيح اجراءات تصحيح الأخطاء محاسبياً.

٢ ـ أنواع الأخطاء ووسائل اكتشافها:

تنقسم الأخطاء عموماً كما سبق ان ذكرنا الى قسمين: الأول يشتمل على الأخطاء التي تنتج عن السهو أو النسيان، ويشتمل الثاني على الأخطاء التي ترجع الى عدم الإلمام بالقواعد والاجراءات المحاسبية أو عدم الدقة في تطبيق هذه القواعد والاجراءات. ويطلق على القسم الأول اخطاء السهو أو الحذف، ويطلق على القسم الثاني أخطاء الإرتكاب.

وتتمثل أخطاء السهو أو الحذف في عدم إثبات العمليات الواجبة الإثبات دفترياً في الدفاتر المحاسبية، أو عدم ترحيل هذه العمليات للحسابات الخاصة بها. وتنقسم هذه من حيث وسائل اكتشافها الى نوعين: الأول يمكن اكتشافه عن طريق ميزان المراجعة، والثاني لا يمكن اكتشافه الا عن طريق المراجعة

المستندية للعمليات الخاصة بالمشروع، أو عن طريق الصدفة. فالسهو عن إثبات عملية من العمليات التامة والمنجزة في دفتر اليومية ومن ثم عدم ترحيلها الى الأستاذ، لن يؤثر في توازن ميزان المراجعة لأن العملية بطرفيها لم يتم إثباتها أصلاً ومن ثم يكون لعدم اثباتها نفس الأثر على الأرصدة المدينة مثلما له على الأرصدة الدائنة ولا يؤثر على توازن الميزان. كذلك قد يتم إثبات عملية معينة بدفتر اليومية وينسى المحاسب ترحيلها بطرفيها الى حسابات الأستاذ، فبالرغم من أن العملية تم إثباتها دفترياً في هذه الحالة، الا أن عدم ترحيلها لحسابات الأستاذ بكل من طرفيها المدين والدائن، لن يؤثر في ميزان المراجعة، ومن ثم لا يمكن اكتشافها عن طريقه. أما إذا تم إثبات العملية بدفتر اليومية إثباتاً صحيحاً وتم ترحيل احد طرفيها للحساب الخاص به في دفتر الأستاذ، دون ترحيل الطرف الآخر، فإن ذلك سوف يؤثر في توازن الميزان. فاذا تم ترحيل الطرف المدين للعملية دون الطرف الدائن، فإن أثر ذلك سوف يقتصر على أرصدة أحد جانبي الميزان دون الجانب الآخر. فإذا كانت العملية هي شراء بضاعة على الحساب مثلاً وتم الترحيل في حساب المشتريات دون حساب الموردين، فإن الأرصدة المدينة في ميزان المراجعة سوف تزيد عن الأرصدة الدائنة بمقدار قيمة المشتريات الآجلة في هذه الحالة.

وسواء كان الخطأ الناتج عن السهو والنسيان يؤثر في توازن ميزان المراجعة أو لا يؤثر فيه، فإنه يلزم لاكتشافه وتحديد موضعه القيام باجراءات مراجعة مراحل الدورة المحاسبية، فاذا كان الخطأ يؤثر في توازن الميزان فتبدأ اجراءات المراجعة في العادة من نهاية الدورة المحاسبية متجهة نحو بدايتها على النحو السابق ذكره بصدد الكلام عن ميزان المراجعة. أما إذا لم يكن الخطأ يأثر على توازن الميزان فإن اكتشافه يتم في العادة عن طريق اجراءات المراجعة الداخلية والخارجية التي تصاحب اجراءات الدورة المحاسبية.

وتشتمل اخطاء الإرتكاب على الأخطاء التي تنتج عن عدم الالمام بالقواعد المحاسبية كالجهل بقواعد التفرقة بين حسابات الأصول والمصروفات مثلاً، أو حسابات الايرادات والالتزامات، ويطلق على هذا النوع من الأخطاء

اصطلاح «الأخطاء الفنية». ومثال ذلك شراء آلة من الآلات وجعل حساب مشتريات المواد الأولية، أو مشتريات البضائع مديناً بها أو شراء أدوات ومهمات وقيدها في حساب أدوات ومهمات مستخدمة. ومن أمثلة الأخطاء الفنية أيضاً إحلال الحساب المدين محل الحساب الدائن سواء كان ذلك في القيد في الدفاتر أو في الترحيل لحسابات الأستاذ أو كلاهما.

وتشتمل أخطاء الإرتكاب أيضاً على أخطاء عكس الأرقام وحذف الأصفار والأخطاء الحسابية في الجمع والطرح والتي سبق ذكرها في البند الرابع من الفصل الخامس. ويطلق على هذا النوع من الأخطاء اصطلاح «أخطاء التهاون في التدقيق». ويشتمل هذا النوع أيضاً على الأخطاء التي تترتب على الخلط بين التسميات المتشابهة للحسابات المختلفة.

وسواء اكانت أخطاء الإرتكاب أخطاء فنية أوْ أخطاء تهاون في التدقيق فإن اكتشافها عن طريق ميزان المراجعة يتوقف على تأثيرها على كل من جانبيه. فكما سبق وذكرنا نجد أن أخطاء عكس الأرقام وحذف الأصفار والأخطاء الحسابية في الجمع والطرح تؤثر في توازن الميزان. أما أخطاء الخلط بين التسميات المتشابهة للحسابات المختلفة عند الترحيل لحسابات الأستاذ فيتوقف أثرها على توازن الميزان على توافق جانب الحساب الذي يتم الترحيل اليه عن طريق الخطأ مع جانب الحساب الواجب الترحيل اليه، فاذا كان كل من الحسابين مدين بطبيعته مثلاً وتم الترحيل لحساب معين في الجانب المدين بدلاً من الترحيل للجانب المدين من الحساب الصحيح فإن ذلك لن يؤثر على توازن الميزان. أما الترحيل للجانب المدين من أحد حسابات العملاء مثلاً بدلاً من الترحيل للجانب الدائن من أحد حسابات الموردين، فسوف يؤثر حتماً على توازن الميزان، مع بقاء العوامل الأخرى على حالها.

أما الأخطاء الفنية في التوجيه المحاسبي كإحلال حسابات الأصول محل حسابات المصروفات أو حسابات الخصوم محل حسابات الايرادات، والترحيل على هذا الأساس فلا يؤثر على توازن الميزان. وعلى العموم فإن أثر الأخطاء على توازن الميزان يتوقف على مدى توافق الخطأ مع مبدأ القيد المزدوج في الإثبات

والترحيل. فإذا تم إخلال بهذا المبدأ سواء كان ذلك في الإثبات أو في الترحيل لحسابات الأستاذ فإن الخطأ يؤدي الى عدم توازن الميزان.

وسواء تم اكتشاف وجود الخطأ عن طريق عدم توازن الميزان أو لم يكن الخطأ يؤثر على هذا التوازن، فإنه يلزم لتصحيحه تحديد مكان وجوده أولاً للتعرف على مصدره وطبيعته واتخاذ الاجراءات التصحيحية المناسبة. ولا يتأتى ذلك إلا عن طريق عمليات المراجعة للاجراءات المحاسبية ومراحل الدورة المحاسبية المختلفة.

٣ ـ طرق تصحيح الأخطاء:

عندما يتم اكتشاف الأخطاء وتحديد موقعها في الدورة المحاسبية والتعرف على طبيعتها يصبح من اللازم اتخاذ الاجراءات اللازمة لتصحيحها. وتتوقف اجراءات التصحيح المناسبة على مكان وجود الخطأ في الدورة المحاسبية وطبيعة الخطأ ذاته. ويتم تصحيح الأخطاء عادة اما عن طريق الشطب أو عن طريق اجراء قيود باليومية العامة تكفل تصحيح الخطأ.

ويتم تصحيح الأخطاء بالشطب بمعرفة مدير الحسابات اذا كانت هذه الأخطاء تقع في دفاتر الأستاذ المختلفة، فاذا كان الخطأ مترتب على عكس الأرقام مثلاً أو حذف الاصفار فإنه يمكن تصحيح الخطأ عن طريق شطب الرقم غير الصحيح بالمداد الأحمر وتدوين الرقم الصحيح واعادة ترصيد الحساب على هذا الأساس. فاذا رحل للجانب المدين من حـ/اجمالي العملاء مثلاً مبلغ ٧٦٨٩٠ جنيه على اعتبار أنه يمثل مجموع يومية المبيعات عن الشهر بينما كان هذا المجموع عبارة عن ٦٧٩٨٠ جنيه، فان التصحيح يتم بشطب الرقم الأول وتدوين الرقم الثاني الصحيح واعادة ترصيد الحساب بعد التصحيح. وبالطبع يجب أن يقوم بعملية الشطب والتصحيح شخص مسؤول مثل مدير الحسابات مثلاً، ويقوم بالتوقيع بجوار التصحيح.

ويمكن أيضاً اتباع طريقة الشطب والتصحيح إذا كان الخطأ ناتجاً عن

العمليات الحسابية للجمع والطرح والتضريب وعلى أن يكـون الخطأ موجوداً في دفاتر الأستاذ وليس في دفاتر اليومية.

أما إذا كان الخطأ في دفتر اليومية العامة أو في دفاتر اليومية المساعدة، فانه يلزم لتصحيحه اجراء قيـود يوميـة، فاذا كـان الخطأ يتمثـل في السهو في اثبـات احـدى العمليات في اليـومية العـامة أو اليـوميـات المسـاعـدة، فـان تصحيحـه يستـوجب اثباتـه وترحيله وتعـديل أرْصـدة الحسابـات طبقاً لـذلك، وسواء كان السهو في الإثبات متعلقاً باليومية العامة أو بـاليوميـات المساعـدة فإن التصحيـح يجب أن يتم في اليومية العـامة. فـاذا سقط من المحاسب اثبـات عملية مبيعـات آجلة في يومية المبيعات للعميل حسـين في ٣/٢١ مثلاً، وتم اكتشـاف الخطأ في ٤/٢٧، وكانت العملية بمبلغ ٥٠٠ جنيه، فإن ذلـك يستوجب اجـزاء قيد في اليومية العامة في ٤/٢٧ كالآتي:

٥٠٠		من حـ/العميل حسين
	٥٠٠	الى حـ/المبيعات
		اثبات المبيعات الآجلة للعميل حسين بتاريخ ٣/٢١ التي سقط قيدها سهواً في يومية المبيعات.

ورغم إمكانية تصحيح هذا الخطأ في يومية المبيعات، الا ان وجوب اثباته في اليومية العـامة يـرجع لسببـين: أولهما إبـراز الخطأ حتى يتنبـه المتسبب فيه الى عدم تكرار حدوثه، وثانيهما هو أن اكتشاف الأخطاء في اليوميات المساعـدة عادة ما يكون لاحقاً لاجراء قيود الملخصات الشهرية لها في اليومـيـة العامـة عن الفترة التي وقع فيها الخطأ.

أما اذا كان القيد أصلاً وارد في اليومية العـامة وسقط إثبـاته، كشراء أثـاث وتركيبات بمبلغ ١٣٥٠ جنيه على الحساب في ٤/١ ولم يتم إثباته حتى تقدم المورد في ٧/١٥ للمطالبة بالقيمة فإن الإثبات يكون كالعادة مع توضيح سقوط قيد العملية في التاريخ المناسب في شرح القيد كالآتي:

١٣٥٠ من حـ/ الأثاث والتركيبات
١٣٥٠ الى حـ/ الدائنين
اثبات شراء الأثاث والتركيبات على الحساب من المورد (فلان)
بتاريخ ٤/١ ، والذي سقط قيده سهواً.

أما اذا كان الخطأ ناتجاً عن ارتكاب في اليومية العامة أو اليوميات المساعدة فان تصحيحه يمكن أن يتم بإحدى طريقتين:

١ ـ **الطريقة المطولة**: وبمقتضاها يتم إلغاء القيد الخطأ عن طريق جعل طرفه الدائن مديناً وطرفه المدين دائناً، ثم اجراء القيد الصحيح. ويرحل كل من قيدي الالغاء والتصحيح للحسابات الملائمة فتستقيم الأمور. فلو فرضنا مثلاً أن العملية الخطأ كانت تتعلق بشراء مواد ومهمات صيانة نقداً بمبلغ ٣٥٠٠ جنيه، ومواد ومهمات الصيانة تعد من الأصول طبعاً حتى يتم استخدامها فتتحول الى مصروفات. ولنفرض ان إثبات هذه العملية في اليومية العامة عن طريق الخطأ كان كالآتي:

٣٥٠٠ من حـ/ مصروفات الصيانة
٣٥٠٠ الى حـ/ النقدية
اثبات شراء مواد ومهمات صيانة نقداً

فان تصحيح هذا القيد الذي جعل حسابات المصروفات مدينة بمواد ومهمات الصيانة بدلاً من حسابات الأصول يتم في ظل هذه الطريقة كالآتي:

٣٥٠٠ من حـ/ النقدية
٣٥٠٠ الى حـ/ مصروفات الصيانة
الغاء القيد الخطأ رقم... صفحة... بتاريخ...
٣٥٠٠ من حـ/ مواد ومهمات الصيانة
٣٥٠٠ الى حـ/ النقدية
اثبات القيد الصحيح لشراء مواد ومهمات صيانة نقد بتاريخ...

ولنفرض كمثال آخر، انه عند إثبات الملخص الشهري ليومية المشتريات البالغ مجموعها عن شهر مارس ٤٦٩٨٠ جنيه، ثم إثبات الملخص في اليومية العامة بمبلغ ٦٤٩٨٠ جنيه. ولتصحيح هذا يجري الغاء القيد الخطأ كالآتي:

٦٤٩٨٠		من حـ/اجمالي الموردين
	٦٤٩٨٠	الى حـ/المشتريات
		الغاء القيد الخطأ بتاريخ ٣/٣١.

ثم يجري اثبات القيد الصحيح كالآتي:

٤٦٩٨٠		من حـ/المشتريات
	٤٦٩٨٠	الى حـ/اجمالي الموردين
		تصحيح اثبات الملخص الشهري ليومية المشتريات عن شهر مارس.

ولنفرض كمثال ثالث لنوع ثالث من الخطأ ان المدفوعات للمورد عبد الرحيم حسن والبالغ قدرها ١٧٦٠ جنيه خلال شهر ابريل قد تم اثباتها في يومية المدفوعات على أنها ١٦٧٠ جنيه وتم ترحيلها لحساب المورد وتجميع اليومية وإثبات قيد الملخص الشهري لها في اليومية العامة على هذا الأساس.

ويتم تصحيح الخطأ في اليومية العامة بالقيدين التاليين:

١٦٧٠		من حـ/النقدية
	١٦٧٠	الى حـ/المورد عبد الرحيم حسن
		الغاء الخطأ.

١٧٦٠		من حـ/المورد عبد الرحيم حسن
	١٧٦٠	الى حـ/النقدية
		اثبات القيد الصحيح.

هذا ويتم ترحيل كل من القيدين الى حـ/النقدية واجمالي الموردين في دفتر الأستاذ العام ولحساب المورد عبد الرحيم حسن في أستاذ الموردين.

٢ ـ الطريقة المختصرة: وبمقتضى هذه الطريقة لا يتم الغاء القيد الخطأ إلا إذا كان هذا الإلغاء ضرورياً لتصحيح الخطأ ذاته، وانما يتم تصحيح الخطأ عن طريق تحويل القيد الخطأ الى قيد صحيح بقيد واحد. فلو رجعنا للمثال الأول في الطريقة المطولة نجد انه من الممكن تصحيح الخطأ الوارد به بقيد واحد هو:

٣٥٠٠		من حـ/مواد ومهمات الصيانة
	٣٥٠٠	الى حـ/مصروفات الصيانة

فحساب النقدية في هذا المثال لم يتأثر بتصحيح الخطأ ولذلك فهو غير وارد بقيد التصحيح. أما حساب مصروفات الصيانة فقد جعل مديناً عن طريق الخطأ بمبلغ ٣٥٠٠ جنيه بدلاً من حـ/مواد ومهمات الصيانة، ولذلك فقيد التصحيح يؤدي الى جعل حساب مصروفات الصيانة دائناً، وهو ما ترتب على قيد الإلغاء في الطريقة المطولة، ويؤدي الى جعل حساب مواد ومهمات الصيانة مديناً، وهو ما ترتب على قيد التصحيح في الطريقة المطولة.

وإذا أعدنا النظر في المثال الثاني في الطريقة المطولة لوجدنا أن حساب اجمالي الموردين قد جعل دائناً بالزيادة عن طريق الخطأ بمبلغ ١٨٠٠٠ جنيه في الوقت الذي جعل به حساب المشتريات مديناً بالزيادة بنفس القيمة. ويكون قيد تصحيح الخطأ في هذه الحالة بالشكل الذي يترتب عليه الغاء هذه الزيادة على الوجه التالي:

١٨٠٠٠		من حـ/اجمالي الموردين
	١٨٠٠٠	الى حـ/المشتريات
		تصحيح الخطأ بالزيادة في اثبات الملخص الشهري ليومية المشتريات عن شهر مارس.

وعلى نفس النمط يمكن تصحيح الخطأ الوارد في المثال الثالث كالآتي:

٩٠		من حـ/المورد عبد الرحيم حسن
	٩٠	الى حـ/النقدية

تصحيح الخطأ بالنقص في اثبات المدفوعات للمورد عبد الرحيم حسن بتاريخ . . . صفحة. . . يومية المدفوعات.

أما الحالات التي يكون الغاء القيد الخطأ ضروري لتصحيح الخطأ ذاته فهي تتمثل في تلك الحالات التي يكون طرفي القيد فيها خطأ كإحلال الطرف المدين محل الطرف الدائن والعكس، أو التوجيه الخاطىء لطرفي القيد. وكمثال للحالة الأولى نفترض أن إثبات الأجور المستحقة للعاملين في نهاية الفترة والتي لم تسدد بعد تم كالآتي (مبلغ ٣٧٠ جنيه مثلاً):

٣٧٠		من حـ/الأجور المستحقة
	٣٧٠	الى حـ/الأجور

والمفروض أن حساب الأجور المستحقة من حسابات الخصوم وبما أنها لم تسدد بعد فذلك يعني ضرورة جعلها دائنة. كما أن حساب الأجور من حسابات المصروفات ويجب زيادته بالأجور المستحقة التي لم تسدد بعد في نهاية الفترة وذلك بجعله مديناً. وحتى يتم تصحيح هذا الخطأ يتم اجراء قيد عكسي بضعف القيمة حتى يتم الغاء القيد الخاطىء وإثبات القيد الصحيح في نفس الوقت طبقاً للطريقة المختصرة كالآتي:

٧٤٠		من حـ/الأجور
	٧٤٠	الى حـ/الأجور المستحقة

الغاء القيد الخاطىء لإثبات الأجور المستحقة وإثبات القيد الصحيح، كل بمبلغ ٣٧٠ جنيه.

أما الحالة الثانية فتتضح من المثال التالي: افترض انه قد تم إثبات الخصم النقدي المكتسب من الموردين على المشتريات الآجلة والبالغ قدره ١٢٧ جنيه مثلاً على أساس أنه خصم مسموح به كالآتي:

١٢٧		من حـ/ الخصم المسموح به
	١٢٧	الى حـ/ العملاء

وقد ترتب على هذا القيد جعل الخصم المسموح به مديناً بدلاً من جعل الخصم المكتسب دائناً وجعل حساب العملاء دائناً بدلاً من جعل حساب الموردين مديناً. وأفضل طريقة لتصحيح الخطأ في مثل هذه الحالة هو إلغاء القيد الخاطىء في كلا طرفيه، وإثبات القيد الصحيح، وهي للمثال المعروض كالآتي:

١٢٧		من حـ/ العملاء
	١٢٧	الى حـ/ الخصم المسموح به
		الغاء القيد الخاطىء.
١٢٧		من حـ/ الموردين
	١٢٧	الى حـ/ الخصم المكتسب
		اثبات الحصول على خصم نقدي مكتسب على المشتريات الآجلة.

---

٤ ـ الأخطاء التي تؤثر في توازن ميزان المراجعة:

اذا تم التوصل الى مصدر الأخطاء التي تؤدي الى عدم توازن ميزان المراجعة وذلك قبل اعداد الحسابات الختامية والميزانية، فإن اجراءات تصحيحها لا تخرج عن الاجراءات السابق التعرض لها. فإذا كان الخطأ يقع في حسابات الأستاذ المختلفة يتم تصحيحه بالشطب ثم يعاد ترصيد الحسابات التي يقع فيها الخطأ وتنقل الأرصدة الصحيحة لميزان المراجعة بحيث يتحقق توازنه. واذا وقع

الخطأ في دفاتر اليومية فإن اجراءات التصحيح تستلزم اما الغاء القيد الخاطىء واثبات القيد الصحيح وترحيل كلا القيدين للحسابات الملائمة بالأستاذ واعادة ترصيدها ونقل الأرصدة الصحيحة لميزان المراجعة بدلاً من الأرصدة الخاطئة، أو تعديل القيد الخاطىء بحيث يمكن تصحيح الخطأ بقيد واحد دون الحاجة الى الغاء القيد الخاطىء كما سبق أن وضحنا في الطريقة المختصرة. والواقع أن معظم الأخطاء التي تؤثر في توازن الميزان غالباً ما تقع أثناء الترحيل لحسابات الأستاذ أو ترصيد الحسابات، وبالتالي يتم تصحيحها عن طريق الشطب.

أما إذا لم يمكن التوصل الى مصدر الخطأ أو الأخطاء التي تؤثر في توازن الميزان في الوقت الذي يسمح باعداد الحسابات الختامية وتصوير الميزانية العمومية في الموعد المرغوب، فإن الأمر يستدعي معالجة الفرق بين جانبي الميزان بصفة مؤقتة لتحقيق توازنه لأغراض اعداد الحسابات الختامية وتصوير الميزانية حتى نتمكن من معرفة مصدر الخطأ وتصحيحه في الفترة المحاسبية التالية. ويتم ذلك بتوسيط حساب يطلق عليه الحساب المعلق ويجعل رصيده مديناً أو دائناً بالفرق بين جانبي الميزان. فإذا كان الفرق بين جانبي الميزان يتمثل في زيادة الجانب المدين عن الجانب الدائن بمبلغ ٧٠ جنيه مثلاً فإن الحساب المعلق يظهر برصيد دائن في ميزان المراجعة بهذا الفرق اما اذا كان الفرق بين جانبي الميزان يتمثل في زيادة الجانب الدائن على الجانب المدين بمبلغ ١٢٠ جنيه مثلاً فإن رصيد الحساب المعلق يظهر في ميزان المراجعة برصيد مدين بهذا الفرق. ويفتح الحساب المعلق في الأستاذ العام برصيد الميزان (الفرق بين جانبيه) دون اجراء قيود دفترية، حتى تتكشف الأخطاء في الفترة المحاسبية التالية. ويظهر الرصيد المدين للحساب المعلق في الأصول في الميزانية تحت عنوان أرصدة مدينة أخرى، كما يظهر الرصيد اذا كان دائناً في الخصوم في الميزانية تحت عنوان أرصدة دائنة أخرى.

ولنفرض مثلاً أن الخصم المسموح به على المبيعات الآجلة عن شهر مارس كما ورد في دفتر يومية المقبوضات بلغ ٤٦٠ جنيه، وعند اجراء القيد الشهري الملخص اليومية وترحيله رحل مبلغ الخصم المسموح به الى الجانب

الـدائن من حساب الخصم المكتسب بـدلاً من الجـانب المـدين لحسـاب الخصم المسموح به عن طريق الخطأ. فلو تم اكتشاف هذا الخطأ قبل اعداد الحسابـات الختامية والميزانية لأمكن تصحيـح الوضـع بشطب المبلغ من الجـانب الدائن من حساب الخصم المكتسب وإثباته في الجانب المـدين من حساب الخصم المسمـوح واعادة ترصيد الحسابين ونقل الأرصدة الجديدة لميزان المراجعة. أما اذا لم يتمكن المراجع من اكتشاف سبب الخطأ، وهذا ما ينـدر حدوثـه عملياً، والـذي يؤدي الى زيادة الجانب الدائن من ميزان المـراجعة في هـذه الحالـة عن الجانب المـدين بضعف المبلغ، أي بمبلغ ٩٢٠ جنيـه، فإن الأمـر يستدعي في هـذه الحالـة فتح حسـاب معلق وجعله مـدينـاً بمبلغ ٩٢٠ جنيـه ليتحقق تـوازن الميـزان. وعنـد اكتشاف الخطأ في الفترة المحاسبيـة التاليـة تعالـج الأمور في الحسـاب المعلق على حسب طبيعـة الحساب الـذي تأثـر بالخـطأ. فإذا كـان الخطأ يؤثـر في حسابـات الأصول أو الخصوم فإنه يعالج مبـاشرة في هذه الحسـابات. أمـا إذا كان الخـطأ يؤثـر في حسابـات الايرادات والمصروفـات التي تخص الفترة المحـاسبية السـابقة والتي تم اقفالها في الحسابات الختامية، فإنه يعالج في الحساب الذي يمثـل صافي المقاصة بـين الايرادات والمصروفـات عن الفترات السـابقة وهـو ما جـرينا عـلى تسميته (بصفة مرحلية) حساب الأرباح المحجوزة. وعلى هذا الأساس تكون معالجة الخطأ المتعلق بحسابات الخصم النقدي في الفـترة المحاسبيـة التاليـة باجـراء القيد التالي:

٩٢٠ من حـ/الأرباح المحجوزة
الى حـ/معلق
تحميل الأرباح المحتجزة بالخصم النقدي المسموح به البالغ ٤٦٠ جنيه عن شهر مارس في الفترة المحاسبية السابقة والذي اعتبر خطأ بمثابة خصم مكتسب.

ويلاحظ أن الأرباح المحجوزة سوف تنقص بمقدار ٩٢٠ جنيه ذلك لأنه قـد ترتب على اعتبار الخصم المسموح به بمبلغ ٤٦٠ جنيه خصماً مكتسباً زيادة هذه الأرباح دون وجه حق بهذا المبلغ في الوقت الذي كان يجب انقاصها به وبذلك يمثل القيد الغاء ما تم اثباته بالزيادة فيها وانقاص ما كان من الواجب انقاصه منها.

وتعالج كل الأخطاء المتعلقة بحسابات الايرادات والمصروفات عن الفترة أو الفترات المحاسبية السابقة والتي لا يتم اكتشافها فيها في حساب الأرباح المحجوزة، سواء كانت هذه الأخطاء تؤثر في توازن الميزان ومن ثم في رصيد الحساب المعلق أو كانت لا تؤثر في توازن الميزان، فإذا سقط سهواً على سبيل المثال إثبات الأجور المستحقة في نهاية الفترة المحاسبية السابقة بمبلغ ٥٦٠ جنيه فإن ذلك لن يؤثر في توازن الميزان لأن قيد اثبات الأجور المستحقة لم يتم أصلاً. ويتم اكتشاف ذلك بالطبع عند سداد الأجور في الفترة المحاسبية اللاحقة حيث يكتشف المحاسب ان هذه الأجور تخص الفترة السابقة وكان من الواجب تحميلها على ايراداتها. وفي هذه الحالة يتم إثبات سداد الأجور التي كانت مستحقة عن الفترة السابقة كالآتي:

٥٦٠		من حـ/الأرباح المحجوزة
	٥٦٠	الى حـ/النقدية
		سداد الأجور المستحقة عن الفترة السابقة والتي سقط سهواً اثباتها في تسويات نهاية الفترة.

أما الأخطاء التي تتعلق بحسابات الأصول والخصوم فإن تصحيحها في الفترة المحاسبية التالية يتم في هذه الحسابات مباشرة، ما لم تؤثر هذه الحسابات بالطبع في حسابات الايرادات والمصروفات.

فاذا تحصل من أحد العملاء مثلاً ٧٩٠ جنيه نقداً، تم ترحيلها لحساب العميل، واجمالي العملاء على أساس أنها ٩٧٠ جنيه، ولم يتم اكتشاف الخطأ اثناء الفترة المحاسبية أو في نهايتها فإن ذلك سوف يؤدي الى زيادة الجانب الدائن من ميزان المراجعة عن الجانب المدين بمبلغ ١٨٠ جنيه يجعل بها الحساب المعلق مديناً. وفي الفترة المحاسبية التالية يجري إثبات القيد التالي عند اكتشاف الخطأ:

١٨٠		من حـ/اجمالي العملاء ـ العميل فلان
	١٨٠	الى حـ/الحساب المعلق
		تصحيح الخطأ وإثبات المتحصل من العميل ـ فلان والزيادة بتاريخ.... عند اكتشاف الخطأ وتصحيحه.

ويرحل القيد السابق لحساب العميل ولحساب اجمالي العملاء في نفس الوقت، ويلاحظ أننا افترضنا أن المبلغ قد تم ترحيله بالقيمة الصحيحة في حساب النقدية، وإلا لما تأثر به توازن الميزان.

أما إذا كان الخطأ يتعلق بحسابات الأصول التي تتحول الى مصروفات، كالمشتريات مثلاً، فانها تعالج في حساب الأرباح المحجوزة بمقدار أثرها على حسابات المصروفات. فاذا رحلت مشتريات بضاعة بمبلغ ١٦٠٠ جنيه لحساب الآلات والمعدات مثلاً بدلاً من حساب المشتريات ولم يتم اكتشاف الخطأ خلال الفترة المحاسبية أو في نهايتها، فعند اكتشافه في الفترة أو الفترات التالية يجري تصحيحه بالقيد التالي:

١٦٠٠		من حـ/الأرباح المحجوزة
	١٦٠٠	الى حـ/الآلات والمعدات

ويلاحظ أن هذا الخطأ لا يؤثر في توازن الميزان. وقد جعلت الأرباح المحجوزة مدينة رغم ان المشتريات تعد من الأصول، ولكن ذلك يكون بصفة مرحلية حتى تتحول الى مصروفات، وتتحول المشتريات الى مصروفات عند حساب تكلفة البضاعة المباعة في نهاية الفترة. ومعنى نقص المشتريات بمقدار ما حمل لحساب الآلات هو نقص تكلفة البضاعة المباعة، ومن ثم المصروفات بالقيمة، وبالتالي زيادة صافي الربح بنفس القيمة. ولذلك جعل حساب الأرباح المحجوزة مديناً بمقدار الزيادة التي طرأت عليه عن طريق الخطأ.

ولنفرض على سبيل المثال أيضاً أن هذه المشتريات تمت في بداية الفترة السابقة وان إهلاك الآلات والمعدات في نهاية الفترة قد تم حسابه على رصيد حسابها (بما فيه المبلغ الخاطىء ١٦٠٠ جنيه) على أساس ١٠٪ من الرصيد. فهذا يعني بالاضافة الى انخفاض تكلفة البضاعة المباعة بمقدار ١٦٠٠ جنيه (مصروف)، زيادة اهلاك الآلات والمعدات بمبلغ ١٦٠ جنيه ($\frac{١٠}{١٠٠}$ × ١٦٠٠) (وهو مصروف أيضاً). أي أن الأرباح زادت بنقص تكلفة البضاعة المباعة عما

كان من الواجب أن تكون عليه بمبلغ ١٦٠٠ جنيه ونقصت بزيادة الأهلاك عما كان من الواجب أن يكون عليه بمبلغ ١٦٠ جنيه وكل من الخطأين لا يؤثر في توازن الميزان. ويتم التصحيح عند اكتشاف الخطأ في الفترة المحاسبية التالية باجراء القيد التالي بالاضافة الى القيد السابق:

١٦٠		من حـ/مخصص اهلاك الآلات والمعدات
	١٦٠	الى حـ/الأرباح المحجوزة
		انقاص المخصص بمقدار الاهلاك المحسوب على مشتريات البضاعة التي حمل بها حساب الآلات والمعدات عن طريق الخطأ في الفترة المحاسبية السابقة.

وبذلك يكون صافي الأثر على حساب الأرباح المحجوزة هو نقص رصيدها بمبلغ ١٤٤٠ جنيه.

ولنفرض كمثال أخير أنه عند شراء سيارات على الحساب بمبلغ ٩٨٠٠ جنيه في بداية السنة السابقة التي تم إثباتها في اليومية العامة بالمبلغ الصحيح وتم ترحيلها لحسابات الدائنين بالمبلغ الصحيح، ولكنه عند ترحيلها لحساب السيارات، رحلت على أساس ٨٩٠٠ جنيه بدلاً من ٩٨٠٠ جنيه، وأن الخطأ لم يمكن اكتشافه خلال السنة أو في نهايتها. وتم اكتشافه في ٥ فبراير من العام التالي. ويؤثر هذا الخطأ في توازن الميزان حيث يكون الجانب المدين أقل من الجانب الدائن بمبلغ ٩٠٠ جنيه يجعل بها الحساب المعلق مديناً وعند اكتشاف الخطأ يجري إثبات القيد الآتي:

٩٠٠		من حـ/السيارات
	٩٠٠	الى حـ/الحساب المعلق
		تصحيح الخطأ في الترحيل لحساب السيارات في بداية الفترة السابقة.

ورغم ان الخطأ خطأ ترحيل الا انه في هذه الحالة يصبح من المستحسن عدم تصحيحه بالشطب لأن الاكتشاف قد تم في الفترة المحاسبية التالية بعد فتح الحسابات الجديدة لهذه الفترة.

واذا كـان اهلاك السيـارات يتم على أسـاس ٢٠٪ سنويـاً، فـإن اهـلاك السيارات المحمل للحسابات الختامية في الفترة السابقـة يكون أقـل مما كـان من الـواجب أن يكون عليـه بمقدار ١٨٠ جنيـه ($900 \times \frac{20}{100}$) وبـالتـالي فقـد زادت الأربـاح عن طريق الخـطأ بهـذا المقـدار. ولكن هـذا الخـطأ لا يؤثـر في تـوازن الميزان. ويتم تصحيحه باجراء القيد التالي:

١٨٠		من حـ/الأرباح المحجوزة
	١٨٠	الى حـ/مخصص اهلاك السيارات
		تحميل الأرباح المحجوزة بالاهلاك الخاص بـالسيارات المشـتراة في بدايـة العام السـابق عن المبلغ الذي لم يتحمـل بـه حسـاب السيـارات عن طـريق الخـطأ ($900 \times \frac{20}{100}$).

أسئلة وتمارين
على الفصل الثالث عشر

أولاً: الأسئلة:

السؤال الأول:

تكلم باختصار عن كل مما يأتي: أخطاء السهو، الأخطاء الفنية، أخطاء التهاون في التدقيق، الأخطاء التي تؤثر في توازن الميزان، أخطاء الإرتكاب، الأخطاء التي لا تؤثر في توازن الميزان، يمكنك الاستعانة بما تراه ملائماً من أمثلة لتوضيح أفكارك.

السؤال الثاني:

وضح الآثار التي تترتب على كل من الأخطاء التالية على كل من: تكلفة المبيعات، المبيعات، صافي الربح، مجمل الربح، حسابات الأصول المتداولة، حسابات حقوق الملكية، توازن ميزان المراجعة. قم باعداد جدول يحتوي على خانات يخصص منها لكل من البنود السابقة خانة بالاضافة الى رقم الخطأ كما هو وارد بالقائمة التالية، ثم ضع مقدار الأثر بالزيادة في الخانة الملائمة باشارة موجبة، والأثر بالنقص في الخانة الملائمة باشارة سالبة، وفي خانة ميزان المراجعة ضع الخطأ الذي يؤدي الى زيادة الجانب المدين أو نقص الجانب الدائن باشارة موجبة، والخطأ الذي يؤدي الى نقص الجانب المدين أو زيادة الجانب الدائن بإشارة سالبة:

أ ـ سقط سهواً إثبات مشتريات آجلة بمبلغ ٥٠ جنيه.

ب ـ تم إثبات الخصم المسموح به على المبيعات الآجلة في يومية

المقبوضات في الحساب المخصص للمصروفات البيعية بمبلغ ٣٢٠ جنيه وتم اجراء الملخص الدوري لليومية والترحيل لحسابات الأستاذ على هذا الأساس.

جـ - تم ترحيل مبلغ ١٣٠ جنيه تمثل خصم مكتسب على المشتريات الآجلة، الى الجانب الدائن من حساب الخصم المسموح به.

د - تم إثبات بيع آلات قديمة بمبلغ ٣٧٩٠ جنيه على الحساب في اليومية العامة، وعند الترحيل لحسابات الأستاذ رحل المبلغ لحسابات المدينين على أساس أنه ٧٩٣٠ جنيه.

هـ - تم إثبات مردودات مشتريات في اليومية العامة بمبلغ ٣٢٠٠ جنيه ورحلت للجانب المدين من حساب العميل صبحي حسونة بدلاً من ترحيلها للجانب المدين من حساب المورد صبحي حسنين.

و - تم إثبات مردودات مشتريات بمبلغ ١٧٥٠ جنيه في اليومية العامة ورحلت للحسابات الصحيحة في أستاذ الموردين، وسقط سهواً ترحيلها لحساب اجمالي الموردين، كما رحلت للجانب المدين من حساب مردودات المبيعات.

ز - تم ترحيل مجموع يومية المبيعات عن شهر ديسمبر والبالغ ٧٢٣٢٠ جنيه لحساب اجمالي العملاء على أساس انه ٢٧٣٢٠ جنيه عن طريق الخطأ.

ح - تم ترحيل مجموع يومية المبيعات عن شهر نوفمبر والبالغ ٦٩٢٣٠ جنيه لحساب المبيعات على أساس انه ٩٦٢٣٠ جنيه.

ط - تم شراء أدوات ومهمات مكتبية بمبلغ ١٢٠٠ جنيه وتم إثباتها على اعتبار انها أثاث وتركيبات في بداية العام، ويحسب اهلاك أثاث والتركيبات على أساس ١٠٪ سنوياً، وتعد الأدوات والمهمات المكتبية من عناصر المصروفات، ولم يتم اكتشاف هذا الخطأ حتى أول فبراير من العام التالي.

السؤال الثالث:

علل لماذا تعتبر كل من العبارات التالية خطأ أو صواب مبرراً وجهة نظرك بما تراه ملائماً من أمثلة عند الحاجة:

أ ـ لا تؤثر أخطاء السهو أو الحذف على توازن ميزان المراجعة.

ب ـ لا تؤثر الأخطاء الفنية على توازن ميزان المراجعة حتى لو كان الخطأ يتمثل في احلال الطرف المدين للقيد محل الطرف الدائن قيداً وترحيلاً.

جـ ـ تؤدي أخطاء عكس الأرقام أو حذف الأصفار بالضرورة الى عدم توازن ميزان المراجعة سواء كان الخطأ في القيد أو في الترحيل.

د ـ يؤدي ترحيل الطرف المدين من قيد معين في الجانب الدائن من أحد الحسابات المدينة بطبيعتها بدلاً من الجانب المدين من أحد الحسابات الدائنة بطبيعتها الى نقص الجانب المدين من ميزان المراجعة عن الجانب الدائن بضعف مقدار الخطأ.

هـ ـ يؤدي ترحيل الطرف الدائن من قيد معين الى الجانب المدين من أحد الحسابات الدائنة بطبيعتها عن طريق الخطأ بدلاً من ترحيله الى الجانب الدائن من أحد الحسابات المدينة الى زيادة الجانب المدين من ميزان المراجعة عن الجانب الدائن بضعف مقدار الخطأ.

و ـ اذا جعل حساب المشتريات مديناً عن طريق الخطأ بمقدار مردودات المبيعات خلال فترة معينة فإن ذلك سوف يؤدي الى زيادة تكلفة البضاعة المباعة، ونقص المبيعات الصافية بمقدار المردودات وبالتالي سوف يزداد مجمل الربح بمقدار ضعف المردودات.

ز ـ يؤدي الخطأ في تحميل حسابات الأصول بمبالغ معينة بدلاً من حسابات المصروفات الى زيادة مجمل الربح وصافي الربح بمقدار هذه المبالغ التي تم توجيهها توجيهاً خاطئاً.

ح ـ يتم اكتشاف كل الأخطاء التي تؤثر في حسابات الايرادات أو المصروفات، ومن ثم في صافي الربح عن طريق ميزان المراجعة.

ط ـ اذا تم ترحيل مبلغ معين الى الجانب المدين من أحد حسابات العملاء مقابل مبيعات آجلة بأقل مما هو مثبت به في يومية المبيعات، فإن ذلك

سوف يؤدي الى عدم توازن ميزان المراجعة حتى ولو كان قيد وترحيل الملخص الشهري ليومية المبيعات صحيحاً من حيث القيمة والتوجيه.

ي - تؤدي أخطاء الجمع الدوري لليوميات المساعدة والتي لا يتم اكتشافها قبل إثبات وترحيل الملخصات الشهرية لها الى عدم توازن ميزان المراجعة بمقدار الفرق بين المجموع الصحيح والمجموع الخاطىء، ويتم تصحيح هذه الأخطاء عند اكتشافها في نهاية الفترة المحاسبية عن طريق الشطب.

السؤال الرابع:

اختر الاجابة الصحيحة من الاجابات المعطاة لكل حالة من الحالات التالية بعد سياق المبررات الكافية:

الحالة ١: تم ترحيل مجموع يومية المبيعات عن شهر ديسمبر للجانب المدين من حـ / إجمالي العملاء على أنه ٩٧٩٢٥ جنيه بينما المجموع الصحيح كان ٧٩٩٢٥ جنيه. وكانت السنة المالية تنتهي في ١٢/٣١. ويترتب على ذلك:

أ - عدم توازن ميزان المراجعة وزيادة الجانب المدين عن الجانب الدائن بمبلغ ١٨٠٠٠ جنيه.

ب - إذا تم إكتشاف الخطأ قبل إعداد الحسابات الختامية والميزانية فيكون التصحيح بشطب الرقم الخاطىء وكتابة الرقم الصحيح في حـ / إجمالي العملاء.

جـ - إذا لم يتم إكتشاف الخطأ فيلزم جعل الحساب المعلق دائناً بمبلغ ١٨٠٠٠ جنيه إلى أن يتم اكتشافه في فترة محاسبية تالية فيجعل الحساب المعلق مديناً وحـ / إجمالي العملاء دائناً بالمبلغ.

د - كل ما تقدم ، هـ - لا شيء مما تقدم.

الحالة ٢: تم في بداية العام شراء مولد كهربائي لإدارة آلة خراطة تعمل بالمازوت كانت تدار يدوياً بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه نقداً. ويقدر عمر المولد ٥ سنوات دون قيمة كخردة. وعند إثباته دفترياً جعل حساب مصروفات الصيانة مديناً والنقدية دائناً. وقد تم إعداد الحسابات الختامية عن العام. وبذلك:

أ - يكون هناك خطأ في التوجيه المحاسبي أدى إلى نقص الأصول وزيادة المصروفات ولم يكتشف خلال العام الذي وقع فيه.

ب - إذا تم اكتشافه في العام التالي يجعل حـ / الآلات والمعدات مديناً بمبلغ ١٥٠٠٠ و حـ / الأرباح المحجوزة دائناً بمبلغ ١٢٠٠٠ جنيه وحساب مخصص إهلاك الآلات والمعدات دائناً بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه.

جـ - لا يؤثر هذا الخطأ في توازن ميزان المراجعة حيث لم يخل بقاعدة القيد المزدوج وهو خطأ فني في التوجيه المحاسبي.

د - كل ما تقدم ، هـ - لا شيء مما تقدم.

الحالة ٣: جعل حساب الخصم النقدي المسموح به مديناً بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه عن طريق الخطأ بدلاً من حساب مسموحات المبيعات. ويترتب على ذلك:

أ - إذا لم يتم تصحيح الخطأ زيادة تكلفة البضاعة المباعة ونقص صافي المبيعات كل بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه.

ب - إذا لم يتم تصحيح الخطأ نقص صافي المبيعات ومن ثم مجمل الربح بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه.

جـ - لا يؤثر هذا الخطأ على صافي المبيعات ولا على تكلفة البضاعة المباعة ولا على مجمل الربح ولا على صافي الربح.

د - يتم تصحيح هذا الخطأ في الفترات التالية بجعل مسموحات المبيعات مديناً والخصم النقدي المسموح به دائناً.

هـ - لا شيء مما تقدم.

الحالة ٤ : إذا بلغت مصروفات الصيانة الدورية لإحدى الآلات ٢٥٠٠٠ جنيه سددت في ٨٩/١/١ وجعل بها حـ / الآلات مديناً. وكانت الآلات تهلك على مدار ٥ سنوات بطريقة القسط الثابت. فإنه يترتب على ذلك.

أ - إذا لم يتم إكتشاف الخطأ وتصحيحه خلال العام، زيادة الآلات، ونقص مصروفات الصيانة وزيادة إهلاك الآلات ومن ثم زيادة صافي الربح بمبلغ

٢٠٠٠٠ جنيه.

ب ـ إذا تم اكتشاف الخطأ خلال العام فإن تصحيحه يقتضي جعل حـ / مصروفات الصيانة مديناً وحـ / الآلات دائناً.

جـ ـ إذا تم إكتشاف الخطأ في الفترة المحاسبية التالية يجعل حـ / الأرباح المحجوزة مديناً بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه وحـ / مخصص الاهلاك مديناً بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه وحساب الآلات دائناً بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه.

د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء مما تقدم.

الحالة ٥: لم يتم تسوية حـ / الأجور في نهاية العام المنقضى بالأجور التي كانت مستحقة في نهاية العام والتي بلغت ١٥١٦ جنيه. وقد تم سداد هذه الأجور في بداية هذا العام وجعل بها حساب الأجور مديناً. ويترتب على ذلك.

أ ـ زيادة صافي ربح العام المنقضي نتيجة نقص المصروفات عما يجب بمبلغ ١٥١٦ جنيه.

ب ـ إذا لم يتم اكتشاف الخطأ أو لم يتم تصحيحه خلال هذا العام فأن أرباح هذا العام سوف تنخفض بالمبلغ دون وجه معه.

جـ ـ إذا تم إكتشاف الخطأ هذا العام فان تصحيحه يقتضي جعل حـ / الأرباح المحجوزة مديناً وحـ / الأجور دائناً بالقيمة.

د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء مما تقدم.

الحالة ٦: سقط سهواً إثبات مواد تعبئة وتغليف متداولة تم شراؤها على الحساب خلال العام بمبلغ ٦٥٠٠ جنيه ولم تؤخذ في الاعتبار عند تحديد مواد التعبئة والتغليف المستخدمة خلال العام بطريقة المخزون الدوري لعدم إكتشاف الخطأ. وتم إكتشاف الخطأ في العام التالي عندما قام المورد بالمطالبة بالقيمة. ويترتب على ذلك:

أ ـ نقص المصروفات البيعية عن العام ومن ثم زيادة صافي الربح بمبلغ ٦٥٠٠ جنيه.

ب ـ إنخفاض المخزون في نهاية العام من مواد التعبئة والتغليف بمبلغ ٦٥٠٠ جنيه.

جـ ـ يقتضى تصحيح الخطأ عند إكتشافه في العام التالي جعل حـ / الأرباح المحجوزة مديناً وحـ / الموردين دائناً.
د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ بعض ما تقدم ، و ـ لا شيء مما تقدم.

الحالة ٧: تم إثبات المتحصل من ورقة القبض المسحوبة على العميل جاد الحق بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه في خانة العملاء في يومية المقبوضات، وتم الترحيل لحسابات العملاء على هذا الأساس. ويترتب على ذلك:

أ ـ إذا لم يتم إكتشاف الخطأ وتصحيحه خلال العام الذي وقع فيه فان رصيد العملاء سوف يظهر في الميزانية بأقل مما يجب ويظهر رصيد أوراق القبض بأكثر مما يجب كل بمقدار ١٠٠٠٠ جنيه.
ب ـ لا يؤثر هذا الخطأ على نتيجة العمليات من أرباح أو خسائر.
جـ ـ عندما يتم إكتشاف الخطأ في أي وقت يجعل حـ / العملاء مديناً وحـ / أوراق القبض دائناً.
د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء مما تقدم.

الحالة ٨: قبلت المنشأة كمبيالة لأمر المورد عبد العليم عبد الموجود في ١/٤ بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه، غير أنه تم إثباتها في يومية أوراق القبض على أساس أنها كمبيالة مسحوبة على العميل عبد الحليم عبد المقصود، وكانت الكمبيالة تستحق بعد ثلاثة شهور. وقد تم إكتشاف الخطأ في تاريخ الاستحقاق عندما تقدم المورد لتحصيل قيمة الكمبيالة. ويترتب على ذلك:

أ ـ أنه إذا تم إعداد ميزان مراجعة قبل الاستحقاق فان الجانب المدين سوف يزيد عن الجانب الدائن بمبلغ ١٦٠٠٠ جنيه.
ب ـ يقتضي تصحيح الخطأ ضرورة جعل كل من حسابي العملاء والموردين مديناً كل بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه وحساب أوراق الدفع وأوراق القبض كل دائناً بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه.
جـ ـ لا يؤثر هذا الخطأ على توازن ميزان المراجعة، د ـ كل ما تقدم، هـ ـ بعض ما تقدم، و ـ لا شيء مما تقدم.

ثانياً: التمارين:

التمرين الأول:

عند قيام مراجع حسابات احدى الشركات بمراجعة حسابات الشركة في نهاية الفترة المحاسبية وجد الأخطاء التالية:

١ ـ سقط سهواً اثبات مشتريات مواد ومهمات صيانة بمبلغ ٣٦٠ جنيه على الحساب، ولم تأخذ في الاعتبار عند تحديد مواد ومهمات الصيانة المستخدمة على طريقة المخزون الدوري في نهاية الفترة.

٢ ـ تم إثبات المتحصلات النقدية من بيع سيارة قديمة بمبلغ ٤١٨ جنيه في يومية المقبوضات على اعتبار أنها مبيعات نقدية من البضائع، وعولج رصيد حساب السيارة المباعة المدين بمبلغ ٦٦٨ جنيه على اعتبار أنه خسائر رأسمالية.

٣ ـ سقط سهواً ترحيل الطرف الدائن لقيد الملخص الشهري ليومية أوراق القبض بمبلغ ١٥٠٠ جنيه لحساب اجمالي العملاء.

٤ ـ تم اثبات رفض ورقة القبض المسحوبة على العميل حسنين حسونة بمبلغ ٧٥٠ جنيه على اعتبار أنها ورقة دفع صادرة للمورد حسونة حسنين وتم الترحيل لحسابات الأستاذ على هذا الأساس، ولا تمسك الشركة يومية خاصة لأوراق الدفع.

٥ ـ بلغ مجموع خانة الخصم النقدي المسموح به في يومية المقبوضات عن شهر مارس ٩٢٧ جنيه، تم ترحيلها لحساب الخصم المسموح به على أساس أنها ٢٩٧ جنيه.

٦ ـ اشترت الشركة أثاثاً وتركيبات على الحساب بمبلغ ١١٣٢ جنيه في شهر ابريل وتم اثبات العملية في يومية المشتريات الآجلة وترحيلها على هذا الأساس، ويبلغ الاهلاك على هذا الأثاث عن الفترة طبقاً للنظام والمعدلات التي تتبعها الشركة ٨٣ جنيه.

٧ ـ لم تتم تسوية الأجور في نهاية السنة المالية السابقة بمبلغ الأجور المستحقة في نهايتها البالغ ١٣١٢ جنيه، وقد حمل هذا المبلغ على حساب الأجور عند سداده في بداية هذا العام.

٨ ـ وجد خطأ في جمع يومية المشتريات خلال شهر مارس بمبلغ ١١٠ جنيه بالزيادة في صفحة ٣٢ وعند نقل مجموع هذه الصفحة والبالغ على هذا الأساس ٧٨٦٢٠ جنيه نقل للصفحة التالية على أساس انه ٨٧٦٢٠ جنيه، وقد تم جمع اليومية عن شهر مارس وإثبات الملخص الشهري لها والترحيل لحسابات الأستاذ بما يتضمن هذين الخطأين.

٩ ـ جعل حساب البنك مديناً بمقدار الفوائد المستحقة على قرض البنك في نهاية العام والتي لم تسدد بعد والبالغ قدرها ٣٦٠ جنيه.

١٠ ـ تم ترحيل مجموع الخصم المكتسب من واقع الملخص الشهري ليومية المدفوعات عن شهر مايو والبالغ ٧٢٣ جنيه للجانب المدين من حساب الخصم المسموح به بملغ ٧٣٢ جنيه.

المطلوب:

١ ـ اجراء تصحيح الأخطاء السابقة بفرض أن اكتشافها قد تم قبل اعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية (لك الخيار في اتباع طريقة التصحيح التي تراها مناسبة).

٢ ـ بيان أثر كل من هذه الأخطاء في حالة عدم تصحيحها على كل من توازن ميزان المراجعة، ومجمل الربح عن الفترة وصافي الربح عن الفترة.

٣ ـ حساب رصيد الحساب المعلق بفرض ان هذه الأخطاء لم يتم تحديد موقعها واكتشافها الا بعد اعداد الحسابات الختامية وتصوير الميزانية العمومية.

٤ ـ اجراء القيود اللازمة لتصحيح هذه الأخطاء بفرض اكتشافها في الفترة المحاسبية التالية.

التمرين الثاني:

عند قيام مراجع حسابات شركة التجارة الحديثة بعمليات المراجعة في نهاية العام اكتشف الأخطاء الآتية:

١ ـ سقط سهواً اثبات مشتريات آجلة بمبلغ ٣٦٧ جنيه من المورد حسن محمدين في ٤/٢٥ في يومية المشتريات، غير أن المبلغ رحل لحساب المورد في أستاذ الموردين من واقع فاتورة المورد وإذن الاستلام بمخازن الشركة.

٢ ـ تم إثبات المتحصل من ورقة القبض المسحوبة على العميل عبد الجواد في تاريخ الاستحقاق في يومية المقبوضات بمبلغ ١٥٠٠ جنيه في خانة العملاء وتم ترحيلها لحساب العميل على هذا الأساس.

٣ ـ رحل الطرف المدين لقيد الملخص الشهري ليومية المبيعات عن شهر أغسطس والبالغ قدره ٦٧٨٧٠ جنيه للأستاذ العام على اعتبار أنه ٧٦٧٨٠ جنيه عن طريق الخطأ.

٤ ـ اشترت الشركة مواد تعبئة وتغليف (مصاريف بيعية) نقداً بمبلغ ٣٧٢٠ جنيه وقد تم اثباتها في يومية المدفوعات على أساس أنها مشتريات بضاعة وتم ترحيلها على هذا الأساس ضمن الملخص الشهري ليومية المدفوعات.

٥ ـ بلغ مجموع خانة الخصم النقدي المكتسب في يومية المدفوعات عن شهر اكتوبر ٧٩٢ جنيه وقد تم ترحيل المجموع للجانب المدين من حساب الخصم النقدي المسموح به على أساس انه ٩٧٢ جنيه عن طريق الخطأ.

٦ ـ تم اثبات المتحصلات من الفوائد الدائنة في يومية المقبوضات على اعتبار انها متحصلات من عملاء في ١٢/٣٠ بمبلغ ٦٤٠ جنيه، ولم تتم تسوية الفوائد الدائنة في حساب العملاء.

٧ ـ وجد خطأ في مجموع صفحة ٧٢ من يومية المبيعات بالزيادة في الجمع خلال شهر نوفمبر بمبلغ ١٩٠ جنيه، كما رحل مجموع صفحة ٧٤ عن نفس

الشهر والبالغ ٩٨٧٨٠ جنيه للصفحة التالية على اعتبار انه ٨٩٨٧٠ جنيه. وقد استمر تجميع اليومية حتى نهاية الشهر على هذا الأساس وتم اجراء قيد الملخص الشهري وترحيله لحسابات الأستاذ.

٨ ـ لم تتم تسوية الايجارات المقدمة التي حصلت عليها الشركة عن ايجار احدى مبانيها للغير في بداية العام السابق لمدة سنتين بمبلغ ٢٤٠٠ جنيه في حساب الايجارات الدائنة في نهاية العام السابق. واعتبر المبلغ كله بمثابة ايجارات دائنة في العام الحالي.

٩ ـ سجل المتحصل من مردودات المشتريات النقدية في يومية المقبوضات على اعتبار انه متحصل من مبيعات نقدية بمبلغ ٨٩٢ جنيه في ٣/١٥.

١٠ ـ قبلت الشركة كمبيالة لأمر المورد عبد العليم عبد الموجود بمبلغ ٧٦٥٠ جنيه في ٧/١٣ وتم إثباتها في دفتر يومية أوراق القبض بمبلغ ٦٧٥٠ جنيه وتم ترحيل القيد لحساب العميل عبد الحليم عبد المقصود.

المطلوب:

١ ـ اجراء تصحيح الأخطاء السابقة بفرض ان اكتشافها قد تم قبل اعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية في نهاية الفترة.

٢ ـ بيان أثر كل من هذه الأخطاء على توازن ميزان المراجعة في حالة عدم تصحيحها.

٣ ـ بفرض ان هذه الأخطاء لم يمكن تحديد مصدرها حتى بداية الفترة المحاسبية التالية، قم بحساب رصيد الحساب المعلق كما يظهر في ميزان المراجعة في نهاية الفترة الحالية.

٤ ـ اجراء قيود تصحيح هذه الأخطاء بفرض انها لم تكتشف الا خلال الفترة المحاسبية التالية.

الباب الرابع

الجرد والتسويات الجردية
في ضوء القواعد المحاسبية المتعارف عليها

مقدمة :

تنـاولنا في البـاب الأول من هذا المؤلف التعـريف بـالمحـاسبـة وأهـدافهـا ووظائفها والافتراضات الـرئيسية التي تقـوم عليها، والمعـايير والأعـراف التي يتم الاسترشاد بها بصدد أداء وظائف المحاسبة في سبيل تحقيق أهدافها. وقد تعرضنا لذلك في ظل العلاقات التي تربط المحاسبة بفروع المعرفة الأخرى.

ثم تناولنا في الباب الثاني شرح وتوضيح الدورة المحاسبية في المحاسبة المالية والتي تؤدي في نهايتها إلى التمكن من تحديد نتيجة عمليات الوحدة المحاسبية من أرباح أو خسائر كما ينعكس في الحسابات الختامية، وإلى التعرف على المركز المالي للوحدة كما تنعكس في قائمة المركز المالي أو الميزانية العمومية. وتناولنا بعد ذلك في الباب الثالث الاجـراءات المحاسبيـة الخاصـة بالمشـروعات التجـارية والصنـاعية وهيكل النظام المحاسبي في كل منها.

وتقع مهمة هذا الباب الرابع والأخير في توضيح أهم القواعد والاجراءات المؤثرة في نتائج الدورة المحـاسبية كـما تنعكس على الحسـابات الختـامية والميـزانية العمومية. ويـطلق على هـذه القواعـد والاجراءات محـاسبياً «الجـرد والتسويـات الجردية» والتي عادة ما تتم في نهاية كل فترة محاسبية.

وتقوم خطة هذا الباب على ثلاثة فصول كالآتي:

الفصل الأول من الباب وهو الرابع عشر في ترتيب الكتاب، ويتناول الجرد والتسـويات الجـردية لـلأصول النقـدية، وعـلاقة ذلـك بافتـراضات الاستقـلال

والاستمرار، وتطبيق قواعده واجراءاته في ظل قواعد الاستحقاق والمقابلة والحيطة والحذر.

الفصل الثاني من الباب وهو الخامس عشر في ترتيب الكتاب، ويتناول الجرد والتسويات الجردية للأصول غير النقدية في ظل القواعد والافتراضات بعاليه.

الفصل الأخير من الباب وهو السادس عشر في ترتيب الكتاب ويتناول الجرد والتسويات الجردية لحسابات الخصوم في ظل ما تقدم.

الفصل الرابع عشر

في حسابات الأصول النقدية

١ ـ مقدمة : التعاريف وخطة الفصل :

الأصول النقدية هي تلك التي يترتب على وجودها حق للوحدة المحاسبية في ملكية عدد من وحدات النقدية أو الحصول على عدد محدد من وحدات النقدية في تاريخ لاحق، وتتمثل أهم عناصر الأصول النقدية في الأرصدة النقدية في البنوك، سواء كانت في صورة حسابات جارية أو في صورة ودائع لأجل أو ودائع توفير، وفي أرصدة النقدية في خزائن الوحدة المحاسبية، وفي أرصدة العملاء والمدينين والايرادات المستحقة، وفي أوراق القبض، وفي القروض التي تمنحها الوحدة المحاسبية للغير سواء كانت قروضاً قصيرة الأجل أو قروضاً طويلة الأجل.

والأصول النقدية ليس لها قيمة ذاتية كامنة فيها (ما لم تكن نقدية ذهبية أو فضية)، وبالتالي فيطلق عليها الأصول الاسمية. وهي تمثل قوة شرائية متاحة أو ينتظر أن تتاح مستقبلاً للحصول على أصول أخرى ذات قيمة ذاتية كامنة فيها يطلق عليها الأصول الحقيقية. فالأراضي مثلاً من الأصول الحقيقية طويلة الأجل لأن لها قيمة في ذاتها، بينما القروض طويلة الأجل التي تمنحها الوحدة المحاسبية للغير هي أصول نقدية طويلة الأجل لا تنطوي على قيمة ذاتية كامنة فيها، وإنما تمثل حقاً للمنشأة في الحصول على عدد من وحدات النقدية يساوي قيمتها الاسمية في تاريخ لاحق. وهذه النقدية لا تنتج منافع من ذاتها ولا تنطوي على منافع ذاتية كامنة فيها، بخلاف قدرتها الشرائية في الحصول على أصول حقيقية نافعة. فالأصول النقدية إذن هي وسيلة حاضرة أو مستقبلة للحصول على سلع أو خدمات نافعة.

وتختلف الأصول النقدية عن الأصول المتداولة في أن الأصول النقدية لا

تحتوي على أصول حقيقية مثل مخزون البضائع والخامات والمنتجات المصنوعة وشبه المصنوعة من ناحية، كما أن الأصول النقدية لا تقتصر على الأصول قصيرة الأجل من ناحية أخرى. أما الأصول المتداولة فهي تحتوي على أصول نقدية وأصول حقيقية، والعبرة فيها أنها تتحول إلى نقدية Cash في دورة عمليات واحدة أو فترة محاسبية أيهما أطول.

وسوف يتناول هذا الفصل الجرد والتسويات الجردية المتعلقة بالأصول النقدية بالترتيب التالي:

- حسابات النقدية بالبنوك والخزينة.
- حسابات العملاء والمدينين وأوراق القبض.
- حسابات الايرادات المستحقة.
- حسابات الاقراض قصير الأجل وطويل الأجل.

ونتناول كل مما تقدم في بند مستقل، بعد أن نتعرف على المقصود بالجرد والتسويات الجردية.

٢ ـ المقصود بالجرد والتسويات الجردية:

يقصد بجرد الأصول من وجهة النظر المحاسبية عموماً التحقق من الوجود والملكية والقيمة بما يتفق والأرصدة التي تظهرها الدفاتر. ويهدف الجرد عموماً إلى صيانة أصول الوحدة المحاسبية ووقايتها من الاختلاس أو السرقة أو الضياع المادي أو الضياع النفعي. ويقصد بالضياع المادي فقدان الأصل ذاته، أما الضياع النفعي فيقصد به فقدان منفعته ومن ثم قيمته نتيجة الاهمال أو التقادم أو كلاهما. ويتم التحقق من الوجود بالمعاينة أو العد أو القياس أو الوزن في الأصول التي يكون لها وجود مادي ملموس، أو بالاقرارات والمصادقات والمستندات بالنسبة للأصول التي ليس لها وجود مادي ملموس مثل العملاء وأوراق القبض. كما يتم التحقق من الملكية عن طريق المستندات المثبتة لهذا الحق. أما التحقق من القيمة فيتم بالنسبة لجميع الأصول محاسبياً عن طريق التقييم طبقاً لطرق معينة سوف

نتناولها بقدر ملائم من التفاصيل بالنسبة لكل نوع من الأصول، وفي ظل المباديء والقواعد المحاسبية المتعارف عليها.

ويترتب على كل عملية من عمليات الجرد، وسواء كانت خاصة بالتحقق من الموجود أو التحقق من الملكية أو التحقق من القيمة، في كثير من الأحيان ضرورة إجراء تسويات حتى يتطابق الرصيد الذي يجب أن يظهر بالدفاتر مع ذلك الموجود فعلاً. وتسمى هذه التسويات «تسويات جردية» لأنها تنتج عن عمليات الجرد. كما أن معظم التسويات الجردية الناتجة عن التحقق من القيمة تكون تطبيقاً لمبدأ المقابلة السليمة للايرادات بالمصروفات في ظل وجود عمليات مستمرة كما سبق وتعرضنا لذلك في الباب الثاني من هذا المؤلف.

وحتى تتحقق صيانة الأصول وحمايتها من الاختلاس والسرقة والضياع فيلزم أن يتوافر ما يسمى محاسبياً بنظام محكم للضبط والرقابة الداخلية. ويتضمن هذا النظام القواعد والاجراءات الواجب اتباعها بصدد تداول الأصول داخل الوحدة المحاسبية وبينها وبين الغير. وقد تكون هذه الرقابة مستندية عن طريق المستندات المثبتة للتداول، أو إدارية عن طريق تحديد مسؤولية الأفراد فيما يتعلق بإجراءات التداول، وتوضيح سلطات كل منهم في هذا الشأن. ويدرس نظام الضبط والرقابة الداخلية وموضوعة تفصيلاً في الدراسات اللاحقة لمواد المراجعة الداخلية والخارجية.

ويهدف الجرد إلى التحقق من مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية في صيانة الأصول وحمايتها بالاضافة إلى تحقيق عدداً من المباديء والقواعد المحاسبية المتعارف عليها، والتي من أهمها المقابلة السليمة للايرادات بالمصروفات، والاستحقاق المحاسبي، والحيطة والحذر.

هذا ويمكن أن يتم الجرد بصفة مستمرة على مدار الفترة المحاسبية ويسمى بنظام الجرد المستمر، كما يمكن أن يتم مرة واحدة في نهاية الفترة المحاسبية ويسمى بنظام الجرد الدوري. وقد سبق لنا أن تعرفنا على كل منهما بصدد معالجة مشتريات البضائع في المشروعات التجارية في الفصل الثامن، حيث تتفق طريقة المخزون المستمر مع الجرد المستمر وتتفق طريقة المخزون الدوري مع الجرد الدوري.

ويمكن للوحدة المحاسبية أن تطبق نظام الجرد المستمر على بعض الأصول، وخاصة منها ما قل عدده وارتفع ثمنه، وتطبق نظام الجرد الدوري على البعض الآخر، وخاصة منها ما كثر عدده وقل ثمنه.

٣ ـ الجرد والتسويات الجردية للنقدية بالخزينة والبنوك:

النقدية بالخزينة هي العملات الورقية والمعدنية الموجودة بالخزينة في لحظة معينة، أما النقدية في البنوك فهي العملات الورقية والمعدنية المودعة في خزائن البنوك في صورة حسابات جارية أو ودائع أو توفير. والحساب الجاري هو نقدية لدى البنك وتخص الوحدة المحاسبية ويحق لها التصرف فيها في أي وقت عن طريق اصدار أوامر كتابية إلى البنك على ورقة تسمى شيك، أما النقدية المودعة في البنك كوديعة فعادة لا يحق للمنشأة أو الوحدة المحاسبية التصرف فيها إلا بشروط معينة يحددها البنك وخاصة أنها ترتبط بأجل، فإذا انتهى الأجل يحق للوحدة المحاسبية التصرف فيها. وقد يتم هذا التصرف بشيكات وخاصة إذا نقل المبلغ المودع في دفاتر البنك من حساب الوديعة إلى الحساب الجاري. ويعتبر الحساب الجاري وديعة جارية. أي يحق للمنشأة المودعة التصرف فيها في أي وقت دون الارتباط بأجل.

ويلزم أن يتوافر في نظام الضبط والرقابة الداخلية للنقدية بعض المواصفات العامة التي نذكر أهمها دون تفصيل فيما يلي:

١ ـ يجب فصل وظيفة مسؤولية حيازة النقدية وتداولها عن وظيفة امساك دفاتر وسجلات النقدية، ذلك حتى يصعب تزوير السجلات والدفاتر بهدف اختلاس النقدية.

٢ ـ يجب فصل وظيفة تحصيل النقدية عن وظيفة صرف النقدية، بحيث لا يقوم نفس الفرد بالوظيفتين معاً في آن واحد، وإلا زاد احتمال الخطأ وضياع النقدية ولو بحسن نية.

٣ ـ يجب إيداع جميع المتحصلات النقدية يومياً بالبنك كما هي، كما يجب عدم صرف نقدية إلا عن طريق شيكات، ويستثنى من ذلك صندوق السلفة

المستديمة الذي منه يتم الصرف نقداً كما سوف يرد فيما بعد.

٤ ـ يجب الفصل بين سلطة من له حق توقيع الشيكات ومن يقوم بوظيفة امساك دفاتر وسجلات الشيكات الصادرة.

٥ ـ يجب استخدام وسائل التسجيل الآلي للمتحصلات النقدية إذا كانت هذه العمليات متعددة ومستمرة يومياً عن طريق استخدام آلات تسجيل النقدية Cash Registers، وعلى أن تتم مطابقة مجموع سجل المتحصلات على شريط الآلة مع الموجود من النقدية فعلاً بمعرفة فرد من إدارة الحسابات بخلاف المسؤول عن سجلات النقدية.

٦ ـ يجب أن تكون سلطات اعتمادات الصرف النقدي أو الشيكات مركزة على عدد محدود من الأفراد كما يفضل مشاركة شخصين في اعتماد الصرف كلما كبر حجم المشروع أو الوحدة المحاسبية.

٧ ـ يجب الفصل بين سلطة اعتماد الصرف وسلطة توقيع الشيكات.

٨ ـ يجب التحقق من صحة مستندات الصرف قبل اعتماد الصرف، كما يجب التأشير على المستندات بالصرف بمجرد توقيع الشيك حتى لا تتكرر عملية الصرف لنفس المستندات.

٩ ـ يجب أن تكون الشيكات مسلسلة الأرقام ويجب التأشير على الشيكات التالفة بتأشيرة «ملغاة» وإبقائها في مسلسلها في دفتر الشيكات.

١٠ ـ يجب أن يتم تسجيل النقدية الواردة في سجل المتحصلات لدى الصراف فور استلامها إذا لم تستخدم آلات تسجيل النقدية كما يجب أن يتم تسجيلها في دفتر المتحصلات في إدارة الحسابات يوماً بيوم وبالتفصيل، كما يجب تسجيل الشيكات الصادرة في سجل الشيكات الصادرة فور توقيعها كما يجب تسجيلها في دفتر المدفوعات بإدارة الحسابات يوماً بيوم وبالتفصيل.

١١ ـ يجب مطابقة رصيد النقدية في البنك مع الرصيد الظاهر في دفاتر الوحدة المحاسبية بمجرد ورود كشف الحساب من البنك وإعداد مذكرة التسوية

اللازمة. ويفضل أن يتم الاتفاق مع البنك على إعداد كشف حساب على فترات دورية متقاربة عادة ما تكون شهرية.

٣ ـ ١ : جرد وتسوية النقدية بالخزينة :

يتم جرد النقدية بالخزينة عن طريق التفنيط إلى فئات متجانسة من العملات الورقية والمعدنية ثم عد كل فئة عداً سليماً ثم تحديد إجمالي عدد وحدات النقدية من كل الفئات بصفة مجتمعة. وحتى تتحقق فعالية هذا الاجراء فإنه بالنسبة للنقدية يجب أن يتم على فترات متقاربة جداً ويفضل في كثير من الأحيان أن تكون يومية وإذا لم يتم الجرد يومياً فيلزم أن يكون الجرد مفاجئاً بحيث لا يخطر به من يقع في اختصاصه حيازة النقدية وتداولها. ويتم الجرد بمعرفة لجنة تمثل فيها إدارة الحسابات ولا يمثل فيها من يمسك دفاتر وسجلات النقدية أو من يقع في اختصاصه حيازة النقدية وتداولها، كما يجب تغيير تشكيل اللجنة على فترات متقاربة وغير منتظمة.

وعندما يتم جرد وعد النقدية بالخزينة وتحديد عدد وحدات الموجود منها يتم مطابقة هذا الرصيد بالرصيد الظاهر في الدفاتر المحاسبية لحساب الخزينة، فإذا وجد فرق بين رصيد النقدية الفعلي الموجود بحيازة أمين الخزينة عن الرصيد الدفتري وكان الأخير صحيحاً فيلزم تسوية الفرق ليتطابق الرصيد الفعلي مع الرصيد الدفتري.

وبالرغم من العناية الفائقة في تداول النقدية فإنه عادة ما تحدث أخطاء من جانب أمين الخزينة تؤدي إلى وجود اختلافات في الرصيد الفعلي عن الرصيد الدفتري. فقد يخطىء أمين الخزينة في عد النقدية المستلمة من العملاء مثلاً، أو يخطىء في حساب الباقي أو عد الباقي وما إلى ذلك، أضف إلى ذلك أن كسور العملات الصغيرة عادة ما يتغاضى عنها العملاء أو أمين الخزينة أو كلاهما لعدم إبطاء سير العمل أو لسبب آخر. وعادة ما تحدد كل منشأة حدوداً معينة لما يمكن أن يترتب على هذه الظروف من عجز أو زيادة في الرصيد الفعلي للنقدية عن الرصيد الدفتري. ويراعى عند تحديد هذه الحدود أن يتساوى مقدار العجز مع مقدار الزيادة على مدى الفترة المحاسبية. وإذا وقع العجز والزيادة في هذه الحدود فعادة

لا يقع على أمين الخزينة أية مسؤوليـة، ويلزم تسويـة العجز أو الـزيادة ليتـطابق الـرصيد الفعـلي مع الـرصيد الـدفتري. ويتم ذلـك بتخصيص حسـاب للعجـز والزيادة في رصيد النقدية يفتح لهذا الغرض.

فإذا فرض مثلاً أنه قد تم جرد الخزينة في يوم ١٣/٥/١٩٨٥ ووجد هناك عجز في الرصيد الفعلي عن الـدفتري يبلغ ٣,- جنيـه فإن قيـد التسويـة إذا كان العجز في حدود المسموح به يكون كالآتي:

٣		من حـ/العجز والزيادة في النقدية	١٩٨٥/٥/١٣
	٣	إلى حـ/النقدية بالخزينة	

أما إذا كان العجز يزيد عن حدود المسموح، فإنه عادة يجعل أمين الخزينة مديناً بالزيادة حتى تتحدد المسؤولية عن العجز بصفة قاطعـة، وتتحدد إجـراءات تسوية الموضوع. فإذا وجد أن العجز في يوم ١٩٨٥/٦/٢٧ قد بلغ ٣٧ جنيهاً بينما الحد المسموح به لذلك اليوم هو ٤,٥ جنيه فيكون قيد تسوية العجز كالآتي:

		من مذكورين:	
٤,٥		حـ/العجز والزيادة في النقدية	١٩٨٥/٦/٢٧
٣٢,٥		حـ/المدينين (حساب شخصي باسم أمين الخزينة)	
	٣٧	إلى حـ/النقدية بالخزينة	

وعادة ما يتحدد العجز المسموح به كنسبة مئوية من جملة متحصلات اليوم أو الفترة، كأن يتحدد بمقدار $\frac{1}{4}$ ٪ أو $\frac{1}{2}$ ٪ مثلاً على حسب طبيعـة العمليات التي ينتج عنها تحصيل نقدية والخبرة السابقة في هذا الشأن.

كما يرتبط عـادة قيد العجـز والزيـادة بإثبـات نتيجة عمليـات التحصيل أو السـداد اليوميـة في خزينـة الوارد أو في خـزينة الصـادر (والتي عادة مـا تخصص لأغراض محددة).

فإذا بلغت جملة المبيعات النقـدية للعمـلاء في يوم ٨٥/٧/٢٣ مبلغ ٩٧٠ جنيهاً مثلاً وبلغت جملة المتحصلات النقدية من عملاء عن مبيعات آجلة سابقـة ٦٣٠ جنيهاً، ووجد أن النقدية الموجودة بالخزينة في نهاية اليوم تبلغ ١٥٩٦ جنيهاً، ولم تكن المنشأة تمسك دفتراً مساعداً للمقبوضات، فإن القيد في نهاية اليوم والذي

يتضمن اثبات العجز إذا كان في حدود السماح يكون كالآتي:

١٥٩٦		من مذكورين: حـ/النقدية بالخزينة	١٩٨٥/٧/٢٣
٤		حـ/العجز والزيادة في النقدية	
		إلى مذكورين:	
	٦٣٠	حـ/العملاء	
	٩٧٠	حـ/المبيعات	

أما إذا كانت المنشأة تمسك دفتراً مساعداً للمقبوضات، فإن كلاً من جانبي الدفتر لا بد وأن يشتمل على خانة إضافية، الأولى في الجانب المدين لاثبات العجز، والثانية في الجانب الدائن لاثبات الزيادة، ويتم اثبات العجز أو الزيادة في اليومية العامة مع الملخص الدوري أو الشهري لمجاميع اليومية كما أشرنا في الباب السابق.

وتتم تسوية الزيادة في الرصيد الفعلي للنقدية عن الدفتري بقيود عكسية لما سبق، وذلك علماً بأن الزيادة كلها تسوى في حساب العجز والزيادة بغض النظر عن حد السماح، ثم يتم تقصي أسباب تعدي الزيادة لهذا الحد، ويسوى الوضع طبقاً لنتيجة هذا التقصي.

فإذا وجد أن رصيد الخزينة في نهاية يوم ٨٥/٩/٢٤ مثلاً قد بلغ ٣٤٦٧ جنيهاً في الوقت الذي بلغت المبيعات النقدية لليوم ٢٣٠٠ جنيه والمتحصلات من العملاء قد بلغت ١١٦٠ جنيهاً، ولا توجد متحصلات أخرى، فإن القيد يكون كالآتي:

٣٤٦٧		من حـ/النقدية بالخزينة	١٩٨٥/٩/٢٤
		إلى مذكورين:	
	١١٦٠	حـ/العملاء	
	٢٣٠٠	حـ/المبيعات	
	٧	حـ/العجز والزيادة في النقدية	

وذلك بصرف النظر عن حد السماح الذي قد يكون مثلاً $\frac{1}{10}$ ٪ أي مبلغ ٣,٤٦٧ جنيه.

ويراعى أن حساب العجز والزيادة يسوى فيه كل من العجز والزيادة معاً، بما يؤدي إلى إجراء المقاصة بين مجموع العجز ومجموع الزيادة خلال الفترة المحاسبية. وإذا ظل بهذا الحساب رصيد إلى نهاية الفترة المحاسبية فإنه يقفل في الحسابات الختامية ضمن المصروفات المتنوعة إذا كان مديناً، وضمن الايرادات المتنوعة إذا كان دائناً.

هذا وما يطبق على خزينة الوارد يطبق على خزينة الصادر (المنصرف) ـ إذا وجد ـ بخلاف خزينة السلفة المستديمة كما سيرد في التفريعة التالية غير أن حـ/النقدية بالخزينة يكون دائناً بقيمة المدفوعات والعجز، كما يكون دائناً بقيمة المدفوعات ناقصاً الزيادة.

٣ ـ ٢ : خزينة (أو صندوق) المصروفات النثرية :

سبق أن أوضحنا ضرورة تركيز عمليات صرف النقدية عن طريق الشيكات تخفيضاً لاحتمالات الاختلاس والتزوير، وذلك فيما عدا المصروفات النثرية الصغيرة، التي تستثنى من هذه القاعدة، نظراً لتكرارها اليومي وصغر قيمتها النسبية، ومن أمثلة هذه المصروفات شراء طوابع البريد والدمغة، مصاريف ارسال البرقيات، مصاريف اصلاح إحدى الآلات الكاتبة، شراء كميات صغيرة وعاجلة من الأدوات الكتابية والمطبوعات وما إلى ذلك. ولا شك أن تحرير شيكات بمثل هذه المبالغ الصغيرة عادة ما يكون غير عملي، وغير مقبول من وجهة نظر المستحق للنقدية، كما أنه مكلف للمنشأة أو الوحدة المحاسبية. ولذلك تلجأ المشروعات إلى إنشاء خزينة للمصروفات النثرية يودع فيها مبلغاً محدداً يكفي لتغطية هذه المصروفات لفترة معينة ويكون مسؤولاً عنها أمين لها، ويقوم الأمين بالصرف على هذه البنود النثرية بواقع مستندات سليمة ومعتمدة خلال الفترة المعينة، ثم يقدم هذه المستندات في نهاية الفترة أو عندما يقارب المبلغ على النفاد ليستعيض ما تم صرفه.

فإذا فرضنا مثلاً أن منشأة سعيد الغلبان قد اختارت عبد الواحد الكحيان ليكون أميناً لصندوق السلفة المستديمة ويبدأ بمبلغ ١٠٠ جنيه اعتباراً من أول يناير

١٩٨٥ فإنه يتحرر شيك باسم عبد الواحد الكحيان بهذا المبلغ ليحصل على قيمته من البنك. ويقوم الكحيان بالصرف من المبلغ خلال شهر يناير على العناصر المحدد صرفها من السلفة بواقع المستندات المؤيدة للصرف، ولنفرض أن الكحيان قد حصل قيمة الشيك من البنك وأودع المبلغ في خزينته الصغيرة وقام خلال شهر يناير بصرف التالي:

	مليم	جنيه	التاريخ
طوابع بريد ودمغة	٣٧٥	١١	١٩٨٥/١/٣
دبابيس أبرة وكلبس	٢١٥	٥	١٩٨٥/١/٩
أجرة تلغراف للخارج	١٦٥	١١	١٩٨٥/١/١٣
صندوق قمامة بلاستيك	١٢٠	٤	١٩٨٥/١/١٧
٣ علبة كربون	٣٣٥	٦	١٩٨٥/١/٢٢
٢ دواية حبر لمكتب المدير	٢٠٠	١	١٩٨٥/١/٢٧
مصاريف انتقال	٢٥٠	٤	١٩٨٥/١/٢٨
أدوات كتابية ومطبوعات	٢٠٠	٢٧	١٩٨٥/١/٣٠
الجملة: من واقع المستندات المرفقة	٨٦٠	٧٠	

وطبقاً لذلك يكون المبلغ المتبقي لدى الكحيان ١٤٠ , ٢٩ جنيه فإذا فرضنا أيضاً أنه وجد بجرد المبلغ عجزاً قدره ١٦٠ مليماً، فإن الكحيان يستعيض السلفة بشيك على البنك بالمبلغ المنصرف زائداً العجز المسموح به حتى يصبح لديه من جديد مبلغ ١٠٠ جنيه.

وتكون القيود اللازمة لاثبات هذه العمليات في دفتر اليومية كالآتي: عند تحرير الشيك للكحيان وإنشاء السلفة:

١٠٠ من حـ/ النقدية بخزينة النثرية ـ طرف الكحيان ١٩٨٥/١/١

١٠٠ إلى حـ/ النقدية بالبنك جاري

عند تقديم مستندات الصرف وجرد الرصيد وتحديد العجز وتحرير شيك الاستعاضة:

من مذكورين :

٧٠,٨٦٠		حـ/المصروفات العمومية، مصاريف متنوعة	١٩٨٥/١/٣٠
١٦٠ ,		حـ/العجز والزيادة في النقدية	
	٧١,٠٢٠	إلى حـ/النقدية بالبنك ـ جاري	
		استعاضة سلفة الكحيان بشيك رقم . . .	

ويظهر القيدين السابقين في يومية المدفوعات في حالة وجودها. كما يقوم أمين خزينة المصروفات النثرية بإمساك سجل خاص لاثبات المنصرف من عهدته والذي من واقعه والمستندات المؤيدة يتم إعداد كشف المنصرف للاستعاضة على فترات دورية أو عندما توشك السلفة على الانتهاء.

٣ ـ ٣: تسوية حساب النقدية بالبنك:

عادة ما تقوم كل منشأة بفتح حساب أو حسابات جارية لها في أحد البنوك أو عدد من البنوك لتودع فيها النقدية التي تتحصل لديها من مصادر التحصيل النقدي المختلفة ولتودع فيها ما تحصل عليه من شيكات سداداً للحسابات عن طريق الشيكات من عملائها أو من الغير مقابل الوفاء بـإلتزاماتهم قبل المنشأة. وتقوم المنشأة بالصرف من هذا الحساب أو الحسابات عن طريق الشيكات. ولا شك في أن الالتجاء إلى البنوك بصدد ما تقدم فيه حماية للمنشأة من ضياع أو سرقة أو اختلاس النقدية السائلة لديها كما أنه من أهم مقومات الرقابة الداخلية الفعالة على النقدية كما سبق أن ذكرنا.

وعندما تقوم المنشأة بـإيداع النقدية أو الشيكات في حسابها الجاري في البنك، فإنها تحرر بما تقوم بإيداعه قسيمة إيداع توضح تفاصيل النقدية والشيكات المودعة من أصل وصورة، يحتفظ البنك بالأصل ويؤشر على الصورة بما يفيد استلام المرفقات من نقدية وشيكات لايداعها في الحساب الجاري للمنشأة لديه. وتعتبر هذه الصورة مستند القيد الذي يجعل به حساب النقدية بالبنك مديناً وحساب النقدية بالخزينة دائناً بالمبالغ النقدية وحساب العملاء أو حساب أوراق القبض أو حساب المدينين أو غير ذلك دائناً بقيمة الشيكات الواردة من كل والمودعة في البنك للتحصيل.

ويتم الصرف من الحساب الجاري بناء على شيكات محررة بإسم المستحق أو المستفيد الذي يتوجه للبنك لصرفها أو يقوم بإيداعها في حسابه الجاري في بنكه لتحصيلها من البنك المسحوب عليه لصالحه. ويتقاضى البنك مقابل هذه الخدمات مصاريف وعمولات، كما يتقاضى أثمان دفاتر الشيكات التي تطلبها المنشأة بما عليها من دمغات كما يتقاضى تكاليف إعداد وإرسال كشف بحساب المنشأة لديه على فترات شهرية، والذي يقوم البنك بإرساله للمنشأة لكي تراجعه وتتأكد من سلامته ومطابقة رصيد البنك في دفاترها مع رصيدها لدى البنك كما يظهر في كشف الحساب. وعندما تقوم المنشأة بتحرير شيك لحساب مستفيد معين، فإنها تجعل حساب المستفيد، أو حساب السلعة أو الخدمة التي تم تحرير الشيك وفاء بقيمتها، مديناً مقابل جعل حساب النقدية بالبنك ـ جاري دائناً، وعندما يقوم البنك بخصم أية مصروفات مستحقة له من الحساب الجاري للمنشأة لديه، فإنه عادة يخطر المنشأة بذلك بإشعار خصم عن طريق البريد وعندما يرد للمنشأة هذا الاشعار تقوم بجعل حساب مصاريف البنك مديناً وحساب النقدية بالبنك جاري دائناً.

وعندما يرد للمنشأة كشف حساب البنك عن الشهر فهو عادة يظهر رصيداً لحساب المنشأة الجاري لديه يختلف عن رصيد الحساب الظاهر في دفاتر المنشأة. ويرجع ذلك لاختلاف توقيت اثبات الشيكات التي تسحبها المنشأة على حسابها الجاري لدى البنك عن تاريخ اثبات البنك لها عند تقديمها للصرف، ولاختلاف توقيت اثبات مصاريف البنك في دفاتر البنك عن تاريخ اثباتها في دفاتر المنشأة لورودها بالبريد، وتتحقق صحة كل من الرصيدين بالرغم من اختلافهما عن طريق اعداد مذكرة التسوية التي تؤدي إلى تطابق الرصيدين إجرائياً، وتنطوي مذكرة التسوية على استكمال اثبات العمليات التي قام أحد الطرفين باثباتها ولم يتم اثباتها لدى الطرف الآخر، وذلك على ورقة خارج المجموعة الدفترية. وتعد هذه الورقة وسيلة هامة لمتابعة اثبات هذه العمليات في كل من دفاتر المنشأة وفي دفاتر البنك. ويظهر كشف حساب البنك رصيد أول المدة كما ظهر كرصيد لآخر المدة في الكشف السابق، ثم الايداعات التي قامت بها المنشأة وتواريخها، والشيكات التي

قدمت للصرف وتم صرفها وأرقامها وتواريخ صرفها (وليس تـاريخ تحـريرهـا)، ومصروفات البنك التي خصمت من الحساب، وعادة ما يرفق بالكشف (في البلاد المتقدمة) الشيكات المنصرفة بعد إلغائها بمعرفة البنك، بالاضـافة إلى صـورة من اشعارات الخصم والاضافة التي أثرت في رصيد الحساب لدى البنك.

ويقتضي إعداد مذكرة التسوية مطابقـة كشف حساب البنـك مع حسـاب البنك في دفاتر المنشأة وتحديد العناصر الظاهرة في أحدهما وغير الظاهرة في الآخر، وعن طريق المعالجة الحسابية الشكلية لهذه العناصر يمكن التوصل لأحد الرصيدين من الرصيد الآخر. ولنفرض مثلاً أن رصيد الحساب الجاري بالبنك في دفاتر منشأة السعادة في ١٩٨٥/١/٣١ قد بلغ ٧٩٦٠ جنيهاً، بينما ظهـر الرصيـد في كشف حساب البنك في نفس التاريخ بمبلغ ٨٤٢٢ جنيهاً. وعند فحص حساب البنك في دفاتر المنشأة والمقارنة بكشف الحساب وجدت الاختلافات التالية:

	ظاهرة في دفاتر المنشأة وغير ظاهرة بالكشف		ظاهرة بالكشف وغير ظاهرة بالحساب	
	مليم	جنيه	مليم	جنيه
١ ـ شيكات مرسلة للبنك للتحصيل عن طريق البريد	—	١٣٦٠		
٢ ـ مصاريف كشف الحساب عن الشهر			٥٠٠	١
٣ ـ كمبيالة محصلة لحساب المنشأة			-	٨٠٠
٤ ـ شيك رقم ٤٥٣٢ لأمر المورد حسنين بتاريخ ١/٢٥	٥٠٠	٧٢٠		
٥ ـ قيمة دفتر شيكات			-	٣
٦ ـ فوائد على سندات محصلة لحساب المنشأة			-	٣٠٦
٧ ـ رصيد أول يناير	-	٦٣٩٠	-	٧٤٤٠

وبتفحص مذكرة التسوية لشهر ديسمبر وجد الآتي:

ـ شيكات أرقام ٤٥١١ ، ٤٥١٧ لحساب الموردين لم تظهر في كشف الحساب بمبلغ	١٠٥٠,-
ـ مصاريف كشف الحساب	١,٥٠٠
ـ كمبيالة محصلة لحساب المنشأة ولم تثبت في حساب البنك بالدفاتر	٣٥٠,-

وقد ورد الشيكان ٤٥١١ ، ٤٥١٧ في كشف الحساب عن شهر يناير.

وتبدأ عمليات التسوية وإعداد المذكرة بالتحقق من تطابق الرصيد في مذكرة التسوية في نهاية الفترة السابقة، ففي المثال بعاليه نبدأ بالتحقق من:

ـ ورود الشيكات أرقام ٤٥١١ ، ٤٥١٧ ، بجملة قيمتها ١٠٥٠ جنيه في كشف الحساب عن يناير لأن عدم ورودها في كشف ديسمبر أدى إلى زيادة الرصيد في الكشف عن الدفاتر بهذا المبلغ.

ـ التحقق من أن مصاريف كشف حساب ديسمبر والتي خصمت من حساب المنشأة في البنك بواقع الكشف ولم تثبت في حساب البنك في الدفاتر قد تم اثباتها بجعل حساب مصاريف البنك مديناً وحساب النقدية بالبنك جاري دائناً. وذلك لأن عدم اثبات ذلك في الدفاتر يؤدي إلى زيادة رصيد البنك في الدفاتر عن الرصيد الوارد في الكشف عن ديسمبر.

ـ التحقق من اثبات تحصيل الكمبيالة في حساب البنك في الدفاتر لأن عدم اثباتها يجعل الرصيد في كشف الحساب يزيد بالقيمة وهي ٣٥٠ جنيه. ويتم الاثبات بجعل حساب النقدية بالبنك مديناً وحساب أوراق القبض برسم التحصيل دائناً ويؤدي عدم اثبات أي من هذه العمليات في دفاتر المنشأة أو عدم ورودها بالكشف إلى استمرار اختلاف رصيد أول الفترة بقيمة ما لم يتم اثباته أو ما لم يرد بالكشف أو كلاهما.

ويلاحظ أن الفرق بين الرصيدين في أول يناير هو مبلغ ١٠٥٠ جنيه والذي يمثل قيمة الشيكين الواردين في كشف البنك عن يناير. وهذا يعني أن مصاريف

كشف الحساب وتحصيل الكمبيالة قد تم اثباتها في دفاتر المنشأة في نهاية ديسمبر.

وتتخذ مذكرة التسوية عن شهر يناير الشكل الموضح فيما يلي:

	مليم	جنيه	مليم	جنيه
الرصيد في ٣١/١/٨٥ كما هو وارد في كشف حساب البنك			-	٨٤٢٢
يضاف مدفوعات واردة بالكشف وغير مثبتة في الدفاتر:				
مصاريف كشف الحساب	٥٠٠	١		
قيمة دفتر شيكات	-	٣		
يضاف شيكات مرسلة للتحصيل ولم ترد بالكشف	٠٠٠	١٣٦٠		
جملة الاضافات			٥٠٠	١٣٦٤
رصيد الكشف المعدل بالاضافات			٥٠٠	٩٧٨٦
يخصم متحصلات واردة بالكشف وغير مثبتة في الدفاتر:				
كمبيالة محصلة لحساب المنشأة	-	٨٠٠		
فوائد سندات حكومية	-	٣٠٦		
يخصم شيكات صادرة ولم تصرف بعد:				
شيك رقم ٤٥٣٢ لأمر المورد حسنين	٥٠٠	٧٢٠		
جملة الخصومات			٥٠٠	١٨٢٦
الرصيد كما هو ظاهر بالدفاتر			-	٧٩٦٠

ويراعى أنه بالإمكان البداية برصيد الحساب كما هو وارد بالدفاتر للوصول إلى الرصيد كما هو وارد بالكشف. وكل ما في الأمر أن تصبح الاضافات بعاليه خصومات في هذه الحالة كما تصبح الخصومات اضافات.

(عليك أن تعيد هذه المذكرة مبتدئاً بالرصيد الدفتري). وبعد اتمام مذكرة التسوية والتحقق من تطابق الرصيدين يصبح من الواجب اثبات ما يلزم من تسويات في دفاتر المنشأة تمشياً مع ما هو وارد في كشف حساب البنك مادام صحيحاً. ذلك بالضرورة حتى تظهر دفاتر المنشأة أصولها بالقيمة الواجبة محاسبياً، كما تتحمل كل فترة بمصروفاتها. وتستفيد بإيراداتها تحقيقاً لمبدأ المقابلة السليمة بين الايرادات والمصروفات.

ويتحقق ذلك عن شهر يناير بالنسبة للايرادات والمصروفات، وفي نهايته بالنسبة للأصول (والخصوم إن وجدت في المذكرة) بإثبات القيود الآتية، وترحيلها لحسابات الأستاذ قبل الاقفال في الحسابات الختامية واعداد الميزانية (بفرض اعدادها في ١٩٨٥/١/٣١).

مليم	جنيه	مليم	جنيه	
٥٠٠	٤			من حـ/مصاريف البنك
		٥٠٠	٤	إلى/ النقدية بالبنك جاري
				مصاريف الكشف وقيمة دفتر شيكات
-	١١٠٦			من حـ/النقدية بالبنك جاري
				إلى مذكورين:
		-	٨٠٠	حـ/أوراق قبض برسم التحصيل
		-	٣٠٦	حـ/الفوائد الدائنة على سندات الحكومة

ويظهر رصيد النقدية بالبنك في الميزانية العمومية في ١٩٨٥/١/٣١ بمبلغ ٩٠٦١,٥، وهو الرصيد الذي يصل إليه حساب النقدية بالبنك جاري بالدفاتر بعد ترحيل القيدين السابقين. ويقفل حساب مصاريف البنك وحساب الفوائد الدائنة في الحسابات الختامية (حساب الأرباح والخسائر).

٤ ـ جرد وتسوية حسابات العملاء والمدينين وأوراق القبض:

تمثل أرصدة حسابات العملاء المبالغ المستحقة للوحدة المحاسبية قبل الغير نتيجة سياسة بيع منتجاتها أو بضائعها لهؤلاء بالأجل. وتمثل أرصدة المدينين المبالغ المستحقة قبل الغير نتيجة معاملاتهم مع الوحدة المحاسبية في أصول بخلاف المنتجات والبضائع. أما أرصدة أوراق القبض فتمثل مستحقات الوحدة المحاسبية قبل الغير والمثبتة بأوراق تجارية.

وينطوي جرد هذه الأصول النقدية كما سبق أن ذكرنا على التحقق من الوجود والملكية والقيمة بما يتفق والأرصدة الظاهرة في الدفاتر. وعادة ما يتم التحقق من وجود وملكية أرصدة العملاء والمدينين عن طريق المصادقات. والمصادقة هي خطاب ترسله الوحدة المحاسبية أو مراجع حساباتها إلى العميل أو المدين يفيد بمبلغ الرصيد المدين للعميل أو المدين في دفاتر الوحدة في تاريخ معين، ويطلب مراجعة العميل أو المدين لهذا الرصيد على دفاتره، وافادة الوحدة المحاسبية أو المراجع بأية اختلافات إن وجدت. وإذا لم توجد أية اختلافات فيطلب مصادقة العميل أو المدين على الخطاب وإعادته بالتالي في مظروف معنون ومدفوع البريد عادة ما يكون مرفقاً بالخطاب. وتعنى إعادة هذا الخطاب المصادق عليه من العميل أو المدين إقرار الأخير بصحة مبلغ مديونيته للوحدة المحاسبية في التاريخ الموضح في الخطاب. أما في حالة وجود اختلافات فإنه يلزم القيام بتسوية هذه الاختلافات بعد التحقق من مبرراتها وأسبابها بمعرفة الوحدة المحاسبية. ويتم تناول هذه الأمور بصورة مفصلة في الدراسات اللاحقة.

ويتطلب التحقق من قيمة أرصدة العملاء والمدينين وأوراق القبض للتأكد من إمكانية تحصيل هذه المبالغ في تواريخ استحقاقها اللاحقة دون نقصان. بمعنى توافر القدرة لدى المدين على الوفاء وتوافر حسن النية في الوفاء. فإذا وجد أي شك في قدرة العميل أو المدين على الوفاء بمستحقات الوحدة المحاسبية لديه، أو قام أي شك في حسن نيته في هذا الصدد فإنه يصبح من الواجب الاحتياط لهذا الشك عند تحديد قيمة أرصدة العملاء والمدينين التي تظهر في الميزانية العمومية في نهاية الفترة المحاسبية. ويتم ذلك عادة بالنسبة للعملاء والمدينين عن طريق تكوين

مخصص للديون المشكوك في تحصيلهـا، وعن طريق إعـدام الديـون المؤكد عـدم تحصيلها.

٤ ـ أ ـ الديون المعدومة ومخصص الديون المشكوك فيها:

تعتبر المعامـلات الآجلة من مقومـات النشاط التجـاري والصناعي بصفـة عامة. ويترتب على ذلك أن تقوم المنشآت والشركات بشراء مستلزماتها من السلع والخدمات من مورديها بالأجل، كما تقوم ببيع انتاجهـا، أو بضائعهـا أو خدمـاتها لعملائها بالأجل. وإذا كان لوحدة محاسبية أن تتبع سياسة البيع الآجل فهي لا بد وأن تضع في اعتبارها عند وضع هذه السياسة، بـالاضافـة إلى تنشيط مبيعاتهـا، السمعة التجارية لعملائها المستفيدين من هذه السياسة، وفترة الائتمان التي تمنح لكل منهم، أو لهؤلاء العملاء بصفة مجتمعة. غير أن الريـاح كثيراً مـا تأتي بمـا لا تشتهي السفن، وكثيراً ما تفقد الوحدة المحاسبية بعض مستحقاتها قبل عمـلائها ومدينيها نتيجة ظروف غير متوقعة أو لم تأخذ في الحسبان عند وضع سياسة البيـع الآجل لهؤلاء العملاء. فبعض العملاء قد يعسر نتيجـة ظروف غـير محتسبة رغم حسن سمعته التجارية، كما أن المنشأة قد تخـطىء في تقديـر سمعة وقـدرة بعض عملائها بما يؤدي إلى فقدانها لجزء من مستحقاتها قبلهم، أو لكل مستحقاتها قبل بعضهم في بعض الأحيان.

وتقتضي المقابلة السليمة للايرادات الخاصة بالفترة المحاسبية بكل ما يتعلق بها من مصروفات، أو ما ينتج عن نشاطها من خسائر، ضرورة تحميل الفترة التي تستفيـد بالايـرادات الناتجـة عن البيـع الآجـل بـالخسـائـر المحتملة نتيجـة هـذه الايرادات. وبالاضافة إلى ذلك، فقد جرى العرف المحـاسبي على اتبـاع قاعـدة الحيطة والحذر فيما يتعلق بأية خسائر محتملة والاحتياط لها وتحميلها لايرادات الفترة المحاسبية التي يقوم فيها هذا الاحتمال. وتقتضي قاعدة الحيطة والحذر أن تؤخذ كل الخسائر المحتملة في الحسبان عند قيام احتمالها، ولا تؤخذ أية أرباح محتملة في الحسبان إلى أن تتحقق فعلاً.

ويتطلب تقييم أرصدة العملاء والمدينين طبقاً لهذه القواعد ضرورة التعرف

على ثلاثة أنواع من الديون هي الديون المشكوك فيها، والديون المؤكد عدم تحصيلها أو المعدومة، والديون الجيدة. والديون الجيدة هي الديون المؤكد تحصيلها في تواريخ استحقاقها، أما الديون المشكوك فيها فهي تلك التي يحتمل عدم تحصيل جزء منها. والديون المعدومة هي الديون التي يتأكد عدم تحصيلها في أي تاريخ لاحق مقبول.

ويجب أن تستنزل الديون المعدومة من أرصدة العملاء والمدينين. ويتوقف الطرف المقابل على طريقة المعالجة. أما الديون المشكوك فيها فيحتاط للجزء الذي يقدر عدم تحصيله منها بتكوين مخصص لهذا الغرض. وسوف نتناول الديون المشكوك فيها أولاً ثم نتناول الديون المعدومة بعد ذلك.

٤ ـ أ ـ ١ ـ الديون المشكوك فيها وطرق تحديد قيمة المخصص:

تترتب الديون المشكوك في تحصيلها على قيام ظواهر أو بوادر تشير إلى عدم قدرة بعض العملاء أو المدينين على الوفاء بإلتزاماتهم قبل الوحدة المحاسبية. فتحرير بروتستو لأحد العملاء أو المدينين نتيجة تخلفه عن الوفاء بقيمة ورقة تجارية في تاريخ استحقاقها مثلاً تعتبر من هذه البوادر أو الظواهر. كما أن تخلف أحد العملاء أو المدينين عن سداد رصيد حسابه المدين في دفاتر الوحدة المحاسبية لفترة طويلة يشك في إمكانية تحصيل هذا المبلغ. كما أن شائعات اختلال المركز المالي لأحد العملاء أو المدينين أو إعساره في الأوساط التجارية تعتبر من العوامل المثيرة للشك والقلق عن إمكانية تحصيل ما يستحق للوحدة المحاسبية لديه. ويترتب على كل هذه العوامل أو الظواهر أو بعضها ضرورة التحسب لما قد تؤدي إليه نتائجها من خسائر محتملة تنتج عن الشك في إمكانية تحصيل بعض أرصدة العملاء أو المدينين. ويتم تحقيق ذلك بتكوين مخصص للديون المشكوك في تحصيلها بعد تقدير القيمة المقدرة لذلك.

ويتم تقدير مخصص الديون المشكوك فيها لأرصدة العملاء بعدد من الطرق نذكر منها ثلاث. فقد يقدر المخصص كنسبة مئوية من صافي المبيعات الآجلة، أو قد يقدر المخصص كنسبة مئوية من أرصدة العملاء، كما قد يتم تقدير المخصص

بفحص أرصدة لعملاء وتحديد الجيد منها والمشكوك في تحصيلها عن طريق ما يسمى بتحديد أعمار حسابات العملاء Aging of Accounts Receivable.

وتقوم طريقتي النسبة المئوية على أساس أن خبرة الوحدة المحاسبية في الفترات السابقة ينتظر أن تمتد للمستقبل فيما يختص بالديون المشكوك فيها. فلو وجد على مدار عدة فترات محاسبية سابقة مثلاً ان $\frac{١}{٢}$ ٪ من المبيعات الآجلة عادة ما يتحقق عدم تحصيلها في المتوسط، فتأخذ هذه النسبة كأساس لحساب مخصص الديون المشكوك فيها للمبيعات الآجلة عن الفترة المحاسبية الحالية. فإذا بلغت المبيعات الآجلة مثلاً لشركة السمر التجارية خلال السنة المالية المنتهية في ١٩٨٥/١٢/٣١ مبلغ ٤٠٠٠٠٠ جنيه، وكانت نسبة الديون التي أعدمت خلال السنوات السابقة $\frac{٣}{٤}$ ٪ تقريباً من المبيعات الآجلة لتلك السنوات، فإنه يتم تكوين مخصص للديون المشكوك فيها من مبيعات ١٩٨٥ بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه ($٤٠٠٠٠٠ \times \frac{٣}{٤} \times \frac{١}{١٠٠}$). ويكون القيد اللازم لاثبات تسوية رصيد العملاء بتوسيط المخصص كالآتي:

٣٠٠٠		من حـ/مصروفات الديون المشكوك فيها		
	٣٠٠٠	إلى/ مخصص الديون المشكوك فيها		١٩٨٥/١٢/٣١

وإذا بلغ رصيد العملاء في ٨٥/١٢/٣١ مبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه مثلاً، فيظهر هذا الرصيد في الميزانية (في الأصول المتداولة) مخصوماً منه مخصص بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه، ليتبقى رصيد الديون الجيدة بمبلغ ٣٧٠٠٠ جنيه.

وإذا تم تحديد مقدار المخصص المرغوب كنسبة مئوية من أرصدة العملاء، فإن الخبرة السابقة تكون هي المحدد الأساسي لهذه النسبة. فإذا وجد في المثال بعاليه إن خبرة شركة السمر في السنوات السابقة أظهرت عدم تحصيل ٧,٥٪ من أرصدة العملاء مثلاً، فإن تحديد المخصص المطلوب لسنة ١٩٨٥ يتم بضرب هذه النسبة في رصيد اجمالي العملاء للحصول على قيمة المخصص. أي أن رصيد المخصص المطلوب = $٤٠٠٠٠ \times \frac{٧,٥}{١٠٠}$ = ٣٠٠٠ جنيه. ويتم إجراء نفس قيد التسوية السابق لتكوين المخصص.

أما طريقة تحديد أعمار حسابات العملاء فهي تقوم عادة على دراسة مفصلة لرصيد حساب كل عميل من العملاء وحركة الرصيد خلال الفترة المحاسبية، وطول الفترة الزمنية التي انقضت دون تغير هذا الرصيد أو دون سداد مكوناته. ويتم إجراء تحليل اعمار أرصدة العملاء بالاهتداء بسياسة وشروط الائتمان وما يتحدد فيها من فترة ائتمان. فإذا كانت فترة الائتمان الممنوحة للعملاء هي ثلاثة شهور مثلاً، فيتم تحليل أرصدة العملاء إلى فئات على الوجه الآتي مثلاً:

اسم العميل	الرصيد	أرصدة انقضى عليها مدة بالشهور(1)			
		أقل من ٣	من ٣ إلى ٦	من ٦ إلى ٩	أكثر من ٩
سامي الفهلوي	١١٤٣		١١٤٣		
حسين عبد الحميد	٤٥٦٠	٤٥٦٠			
السيد الونش	١٥٧			١٥٧	
سعيد الكرش	١٦٢٠	١٦٢٠			
عوض الطحش	٩٥٧				٩٥٧
ابراهيم البهلوان	٢٥٠		٢٥٠		
المجموع (افتراض)	٤٠٠٠٠	٣٢٠٠٠	٤٥٠٠	١٥٠٠	٢٠٠٠
احتمال التحصيل		٪١٠٠	٪٩٠	٪٥٠	٪١٠

وتتحدد احتمالات التحصيل من واقع الخبرة السابقة أيضاً. ويطلق على الديون التي يكون احتمال تحصيلها ١٠٠ ٪ ديون جيدة، والديون التي يساوي احتمال تحصيلها أو يزيد عن ٥٠ ٪ ديون عادية، والديون التي يقل احتمال

(١) افترضنا أن فترة الائتمان هي ثلاثة شهور، وعادة ما تتحدد فئات الأعمار بمضاعفات فترات الائتمان. فإذا كانت فترة الائتمان شهر، فتتحدد الفئات الأربعة بعاليه كالآتي: أقل من شهر (أي لم يحن موعد استحقاقها)، من شهر إلى شهرين، من شهرين إلى ثلاثة، أكثر من ثلاثة أشهر، وبالقياس على ذلك لفترات الائتمان الأقصر والأطول.

تحصيلها عن ٥٠ ٪ ديون رديئة. ويتم تحديد المخصص بضرب كل فئة من الفئات في المتمم الحسابي لاحتمال التحصيل كالآتي:

الفئة	القيمة	احتمال التحصيل	متمم احتمال التحصيل	مقدار المخصص
	جنيه			جنيه
الأولى	٣٢٠٠٠	١٠٠ ٪	صفر	صفر
الثانية	٤٥٠٠	٩٠ ٪	١٠ ٪	٤٥٠
الثالثة	١٥٠٠	٥٠ ٪	٥٠ ٪	٧٥٠
الرابعة	٢٠٠٠	١٠ ٪	٩٠ ٪	١٨٠٠
المجموع	٤٠٠٠٠			٣٠٠٠

ويتم تكوين المخصص بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه بجعل حساب الديون المشكوك فيها (وهو من المصروفات) مديناً وحساب مخصص الديون المشكوك فيها (وهو حساب مقابل لحسابات العملاء) دائناً.

ويراعى أن الطريقة الأولى (نسبة من صافي المبيعات الآجلة) يتحدد بمقتضاها المبلغ الواجب اضافته لرصيد المخصص، بمعنى أنه إذا بلغ رصيد المخصص قبل تسوية الديون المشكوك فيها لسنة ١٩٨٥ مثلاً ٥٠٠ جنيه (وهو المتبقي من المخصص المكون في السنوات السابقة) وتحدد مقدار الديون المشكوك فيها كنسبة مئوية من مبيعات سنة ١٩٨٥ بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه، فإن رصيد المخصص بعد إجراء قيد التسوية يصبح ٣٥٠٠ جنيه. أما الطريقتين الثانية (نسبة مئوية من أرصدة العملاء) والثالثة (تحليل الأعمار) فإن المبلغ الذي يتحدد بمقتضى أي منهما يمثل الرصيد المرغوب في حساب المخصص. فإذا كان رصيد المخصص بمبلغ ٥٠٠ جنيه قبل التسوية وتحدد مبلغ الديون المشكوك فيها بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه، فيكون قيد التسوية بمبلغ ٢٥٠٠ جنيه ليصل رصيد المخصص للمبلغ المرغوب وهو ٣٠٠٠ جنيه.

ويرجع السبب في ذلك إلى أن رصيد المخصص الذي يتكون كنسبة من المبيعات الآجلة يكون مرتبطاً بمبيعات السنة الذي كون فيها، أما المخصص المكون كنسبة مئوية من أرصدة العملاء أو عن طريق تحليل أعمار أرصدة العملاء فهو يرتبط برصيد اجمالي العملاء في تاريخ نهاية الفترة المحاسبية الذي يتم تقييم أرصدة حسابات العملاء فيه.

٤ ـ أ ـ ٢ ـ الديون المعدومة وعلاقتها بحسابات العملاء وحساب المخصص:

عندما يتحقق إعدام دين أثناء الفترة المحاسبية فإنه يصبح من الواجب تخفيض أرصدة العملاء أو أرصدة المدينين بما تم إعدامه على حسب الأحوال. ويمكن أن يتم اثبات الإعدام بتوسيط حساب للديون المعدومة أو عن طريق استخدام مخصص الديون المشكوك فيها مباشرة.

وإذا تم توسيط حساب الديون المعدومة، فإنه يجعل مديناً بما يتم إعدامه من ديون خلال الفترة المحاسبية مقابل جعل الحساب المختص في حسابات العملاء (وإجمالي العملاء) أو في حسابات المدينين دائناً. أما إذا تم استخدام حساب المخصص مباشرة، فيجعل حساب المخصص مديناً عند إعدام الدين مقابل جعل الحساب المختص في حسابات العملاء أو المدينين دائناً. ولا شك في أن توسيط حساب للديون المعدومة يفضل على الاستخدام المباشر للمخصص، لأنه يمكن الادارة من التعرف على مقدار الديون التي يتم إعدامها خلال العام بصورة صريحة دون الحاجة إلى جهود اضافية، وهو أمر تهتم به الادارة لأغراض وضع سياسة وشروط الائتمان وإجراء التعديلات اللازمة عليها.

وسوف نتابع التحليل على أساس توسيط حساب للديون المعدومة.

ولنفرض المثال التالي لتوضيح المعالجة المحاسبية للديون المعدومة وعلاقتها بمخصص الديون المشكوك فيها وتسوية أرصدة العملاء.

٤ ـ أ ـ ٢ ـ ١: مثال:

بلغ رصيد مخصص الديون المشكوك فيها في ١٩٨٥/١/١ في شركة أبو

الفتـوح التجاريـة مبلغ ٢٨٠٠ جنيـه. وفي ١٩٨٥/١/١٥ أفلس العميـل عبـد التواب الذي بلغ رصيده ٢٤٥٠ جنيه وكـان نصيب الشركـة من حصيلة تصفية ممتلكات العميل ١٦٥٠ جنيه. وفي ١٩٨٥/٣/٢٧ توقف العميل سعيد عن سداد كمبيالة مسحوبة عليه بمعرفة الشركة بمبلغ ١٠٠٠ جنيه وحمل بمصاريف البروتستو والأتعاب والمصاريف القضائية التي بلغت ١٥ جنيه. وأشهر افلاسه وبلغ نصيب الشـركة من حصيلة التصفيـة ٥١٥ جنيه في ٦/٢٥، وفي ١٩٨٥/٩/٢٩ هـرب العميل عوضين إلى الخارج بعد أن هرب جميع ممتلكاته. وكان رصيـده المدين في دفاتر الشـركة ٧٩٠ جنيـه، وتقوم شـركة أبـو الفتوح بحسـاب مخصص الديـون المشكوك فيها على أساس $\frac{1}{2}$٪ من المبيعات الآجلة، والتي بلغت في سنة ١٩٨٥ مبلغ ٥٤٠٠٠٠ جنيه.

ويتم اثبات الديون المعدومة خلال العام بتوسيط حساب الديون المعدومة في دفتر اليومية العامة لشركة أبو الفتوح بالقيود التالية:

		من مذكورين:	
١٦٥٠		حـ/النقدية	٨٥/١/١٥
٨٠٠		حـ/الديون المعدومة	
	٢٤٥٠	إلى حـ/العملاء ـ العميل عبد التواب	
		إثبات افلاس عبد التواب ونصيبنا في التفليسة.	
١٠١٥		من حـ/العملاء ـ العميل سعيد	٨٥/٣/٢٧
		إلى مذكورين:	
	١٠٠٠	حـ/أوراق القبض	
	١٥	حـ/مصاريف البروتستو والمصاريف القضائية	
		توقف سعيد عن سداد الكمبيالة وتحميله بالمصاريف.	
		من مذكورين:	
٥١٥		حـ/النقدية	٨٥/٦/٢٥
٥٠٠		حـ/الديون المعدومة	

١٠١٥ إلى/ العملاء ـ العميل سعيد
افلاس سعيد ونصيبنا في التفليسة

---

٧٩٠ من حـ/ الديون المعدومة ٨٥/٩/٢٩
٧٩٠ إلى/ العملاء ـ العميل عوضين
اعدام رصيد عوضين لهروبه وتهريب ممتلكاته.

ويظهر حساب الديون المعدومة في دفاتر شركة أبو الفتوح عن سنة ١٩٨٥ على الوجه التالي:

منه — حـ/ الديون المعدومة — له

٨٠٠	إلى/ العملاء ـ عبد التواب	١/١٥			
٥٠٠	إلى/ العملاء ـ سعيد	٦/٢٥			
٩٧٠	إلى/ العملاء ـ عوضين	٩/٢٩		رصيد	١٢/٣١
٢٠٩٠			٢٠٩٠		

وإذا كان مخصص الديون المشكوك فيها يتكون كنسبة مئوية من صافي المبيعات الآجلة، فإن حساب الديون المعدومة يقفل في حساب المخصص في نهاية الفترة المحاسبية. ويتم ذلك للمثال الجاري بالقيد التالي:

٢٠٩٠ من حـ/ مخصص الديون المشكوك فيها
٢٠٩٠ إلى حـ/ الديون المعدومة ٨٥/١٢/٣١

وبترحيل هذا القيد إلى الحساب بعاليه ولحساب المخصص يتم اقفال حساب الديون المعدومة.

ويتم تكوين ما يقابل الديون المشكوك فيها عن سنة ١٩٨٥ كنسبة مئوية من المبيعات كالآتي:

القيمة المطلوبة لمقابلة الديون المشكوك فيها عن العام = ٥٤٠٠٠٠ × $\frac{١}{٢}$

× $\frac{1}{100}$ = ٢٧٠٠ جنيه. ويتم تعلية حساب المخصص بالقيمة كالآتي:

٢٧٠٠		من حـ/الديون المشكوك فيها	٨٥/١٢/٣١
	٢٧٠٠	إلى حـ/مخصص الديون المشكوك فيها	

ويظهر حساب المخصص في ١٩٨٥/١٢/٣١ بعد إجراء قيد التسوية السابق، وبعد ترحيل قيد اقفال حساب الديون المعدومة فيه على الشكل التالي:

منه　　　　حـ/مخصص الديون المشكوك فيها

٢٠٩٠	إلى حـ/الديون المعدومة	١٢/٣١	٢٨٠٠	رصيد	٨٥/١/١
٣٤١٠	رصيد	١٢/٣١	٢٧٠٠	من حـ/الديون المشكوك فيها	٨٥/١٢/٣١
٥٥٠٠			٥٥٠٠		

أما إذا كان تقدير الديون المشكوك فيها يتم على أساس نسبة معينة من أرصدة العملاء أو عن طريق تحليل أعمار هذه الأرصدة، فإن المعالجة المنطقية تختلف إلى حد ما عما تقدم من حيث علاقة الديون المعدومة والديون المشكوك فيها بالمخصص. فلو فرضنا أن شركة أبو الفتوح بعاليه تقوم بتقدير المبلغ اللازم لمقابلة الديون المشكوك فيها بنسبة ٥٪ من أرصدة العملاء. ولو فرضنا أن رصيد حساب إجمالي العملاء في ٨٥/١٢/٣١ قد بلغ ٥٢٧٠٠ جنيه، فإن رصيد المخصص الواجب أن يظهر مخصوماً من حساب العملاء في الميزانية يجب أن يساوي ٢٦٣٥ جنيه (٥٢٧٠٠ × ٥٪) ويترتب على ذلك أن المبلغ الذي يحمل لحساب الديون المشكوك فيها سوف يساوي: الرصيد المطلوب في نهاية الفترة - (الرصيد في بداية الفترة - الديون المعدومة خلال الفترة). أي يساوي: ٢٦٣٥ - (٢٨٠٠ - ٢٠٩٠) = ٢٦٣٥ - ٧١٠ = ١٩٢٥ جنيه.

ويكون قيد التسوية كالآتي (على أساس استمرار اقفال حساب الديون المعدومة في حساب المخصص).

١٩٢٥ من حـ/الديون المشكوك فيها ٨٥/١٢/٣١

١٩٢٥ إلى حـ/مخصص الديون المشكوك فيها

ويظهر حساب المخصص في هذه الحالة على الوجه التالي:

منه حـ/مخصص الديون المشكوك فيها له

٢٠٩٠	إلى حـ/الديون المعدومة	١٢/٣١	٢٨٠٠	رصيد	٨٥/١/١
٢٦٣٥	رصيد	١٢/٣١	١٩٢٥	من حـ/الديون المشكوك فيها	٨٥/١٢/٣١
٤٧٢٥			٤٧٢٥		

هذا ويلاحظ أنه في ظل توسيط حساب للديون المعدومة واقفاله في حساب المخصص ان الذي يظهر في حساب الأرباح والخسائر هو رصيد حساب الديون المشكوك فيها، ولا يظهر حساب الديون المعدومة في حساب الأرباح والخسائر. والواقع أن هذه هي المعالجة المنطقية التي تتفق مع قاعدة المقابلة السليمة للايرادات بالمصروفات وقاعدة الحيطة والحذر. ذلك لأن الديون التي يتم إعدامها خلال الفترة المحاسبية عادة ما تكون ناشئة في فترة أو فترات محاسبية سابقة، وتم الاحتياط لها حينئذ بتكوين المخصص لمقابلتها، وليس من المنطقي في ظل هذه الظروف أن يتحمل حساب الأرباح والخسائر للفترة الحالية بالديون المعدومة الناتجة عن معاملات فترات سابقة، وخاصة إذا كان قد تم الاحتياط لذلك في هذه الفترات[1].

(١) من المعالجات المحاسبية المستقرة اقفال حساب الديون المعدومة في حساب الأرباح والخسائر، ثم تعديل رصيد مخصص الديون المشكوك فيها للمقدار المطلوب عن طريق حساب الأرباح والخسائر. غير أن هذه المعالجات غير منطقية ولا تتفق وقاعدة المقابلة السليمة للايرادات والمصروفات في ظل افتراض استقلال الفترات المحاسبية.

٤ ـ أ ـ ٣ ـ الديون المبعوثة وزيادة رصيد المخصص عن المطلوب لمقابلة الديون المشكوك فيها:

قد تقرر المنشأة إعدام دين أحد العملاء أو المدينين لقيام الدليل الكافي على عدم امكانية تحصيله، ثم تفاجأ بعد مرور فترة زمنية بقيام العميل بسداد المبلغ المستحق عليه لتحسن ظروفه المالية ورغبة منه في استعادة الثقة في سمعته التجارية. فلو فرضنا مثلاً أن العميل عوضين في المثال السابق قد قرر العودة إلى أرض الوطن وسداد التزاماته واعادة بناء سمعته التجارية، ومن ثم قام بسداد مبلغ ٧٩٠ جنيه الذي كانت شركة أبو الفتوح قد قامت باعدامه، فإن المبلغ يطلق عليه في هذه الحالة ديناً مبعوثاً، أو ديناً معدوماً مسترداً. وتقوم الشركة في ظل هذه الظروف بمعالجة الوضع طبقاً لعلاقة تاريخ استرداد الدين بالفترة المحاسبية التي تم اعدامه فيها. فإذا تم استرداد الدين خلال الفترة المحاسبية التي تم إعدامه فيها، فإن المعالجة المحاسبية السليمة تكون كالآتي:

٧٩٠		من حـ/ العملاء ـ العميل عوضين	تاريخ الاسترداد
	٧٩٠	إلى حـ/ الديون المعدومة	
		إلغاء اعدام دين عوضين	
٧٩٠		من حـ/ النقدية	تاريخ الاسترداد
	٧٩٠	إلى حـ/ العملاء ـ العميل عوضين	
		اثبات تحصيل الرصيد المستحق على عوضين	

أما إذا تم استرداد الدين المعدوم في فترة محاسبية لاحقة لتلك التي تم إعدامه فيها، فإن حساب الديون المعدومة يكون قد تم اقفاله في حساب المخصص للفترة التي تم إعدام الدين فيها، وتصبح المعالجة المحاسبية المقبولة (وإن كانت ليست بالأفضل ولكنها الأيسر على هذا المستوى المبدئي من الدراسة) كالآتي:

٧٩٠		من حـ/ العملاء ـ العميل عوضين	تاريخ الاسترداد
	٧٩٠	إلى حـ/ مخصص الديون المشكوك فيها	
		إلغاء إعدام دين عوضين الذي تم في الفترة السابقة	

٧٩٠		من حـ/ النقدية	تاريخ الاسترداد
	٧٩٠	إلى حـ/ العملاء ـ العميل عوضين	
		اثبات تحصيل الرصيد المستحق على عوضين	

كما قد تقوم الوحدة المحاسبية في بعض الأحيان بالمغالاة في تقدير قيمة الديون المشكوك فيها بما يؤدي إلى تكوين مخصص بمبالغ تزيد عن اللازم في فترات محاسبية معينة، ثم تكتشف الوحدة المحاسبية ذلك في فترات محاسبية تالية. فلو فرضنا مثلاً أن رصيد مخصص الديون في ١/١/١٩٨٥ في دفاتر منشأة التجارة ظهر بمبلغ ٥٦٠٠ جنيه، وبلغت الديون المعدومة خلال العام ١٣٥٠ جنيه، وبلغ رصيد العملاء في ٣١/١٢/٨٥ بمبلغ ٢٤٥٠٠ جنيه وتتبع المنشأة طريقة تكوين مخصص للديون بما يعادل ٥ ٪ من أرصدة العملاء. ففي هذه الحالة يصبح الرصيد المطلوب في ٣١/١٢/٨٥ هو ١٢٢٥ جنيه (٢٤٥٠٠ × $\frac{٥}{١٠٠}$)، بينما الرصيد الظاهر بالمخصص بعد تحميله بما تم إعدامه من ديون في عام ١٩٨٥ هو ٤٢٥٠ جنيه (٥٦٠٠ ـ ١٣٥٠). ويلزم في هذه الحالة تخفيض رصيد المخصص (بجعله مديناً) بمبلغ ٣٠٢٥ ليصبح الرصيد ١٢٢٥ جنيه. والمعالجة السليمة لذلك هي أن يجعل حساب المخصص مديناً وحساب الأرباح المحجوزة دائناً بمبلغ ٣٠٢٥ جنيه. ويمكن بدلاً من حساب الأرباح المحجوزة جعل حساب أرباح سنوات سابقة دائناً، حيث يقفل هذا الحساب في حساب الأرباح والخسائر لسنة ١٩٨٥ بها الاسم. وبالرغم من ذلك فمن المعالجات المحاسبية الشائعة جعل حساب المخصص مديناً وحساب الأرباح والخسائر دائناً بالمبلغ (وهو ٣٠٢٥ جنيه في المثال الجاري).

٤ ـ أ ـ ٤ ـ القيمة الاسمية لأرصدة العملاء والمدينين والقيمة الحالية لها ومخصص الخصم النقدي المسموح به:

القيمة الاسمية لأرصدة العملاء والمدينين هي القيمة المنتظر أن تتحصل في تواريخ استحقاقها اللاحقة، أما القيمة الحالية لهذه الأرصدة فهي النقدية التي يمكن الحصول عليها في حاضر تاريخ إعداد الميزانية من هذه الأرصدة لو تم تحويلها جميعاً إلى نقدية في ذلك التاريخ. وتختلف القيمتان بمقدار الفائدة على هذه الأرصدة منذ تاريخ الميزانية حتى تاريخ الاستحقاق أو التحصيل الفعلي لها. والواقع أن القيمة السليمة لأرصدة العملاء والمدينين في تاريخ الميزانية هي قيمتها الحالية وليس قيمتها الاسمية. غير أن العرف المحاسبي قد جرى على إظهار هذه الأرصدة بقيمتها الاسمية بعد خصم المقدار المشكوك في تحصيله منها في صورة مخصص الديون المشكوك فيها. هذا ولن نجادل في هذا الموضوع على هذا المستوى المبدئي من الدراسة.

وإذا كانت سياسة البيع الآجل التي تتبعها المنشأة تقضي بمنح العملاء خصماً نقدياً مقابل تعجيل الدفع عن تاريخ الاستحقاق، فإن رصيد العملاء في تاريخ الميزانية لا يظهر ما سوف يتم تحصيله فعلاً حتى باستبعاد الديون المشكوك في تحصيلها إذا كان بعض العملاء مازال أمامه فرصة للاستفادة من الخصم النقدي. وقد ترغب المنشأة أو الوحدة المحاسبية في ظل هذه الظروف في إظهار رصيد العملاء بالمقدار النقدي المتوقع تحصيله فعلاً في المستقبل، الأمر الذي يوجب تكوين مخصص للخصم النقدي المسموح به. وعادة ما يكون هذا المخصص لنسبة من الديون الجيدة التي يتوقع أن تستفيد مس هذا الخصم. فلو بلغ رصيد العملاء لمنشأة رشيد في ١٩٨٥/١٢/٣١ مثلاً ٢٤٠٠٠ جنيه منها ٧٥٪ ديون جيدة، ومن هذه الديون الجيدة ينتظر أن يستفيد ١٠ ٪ بخصم نقدي مسموح به بواقع ١ ـ٪ فإن مقدار المخصص يتحدد كالآتي:

$$٢٤٠٠٠ \times \frac{٧٥}{١٠٠} \times \frac{١٠}{١٠٠} \times \frac{١}{١٠٠} = ١٨٠ \text{ جنيه}$$

ويتم تكوين المخصص بالقيد التالي:

١٨٠		من حـ/الخصم النقدي المسموح به	٨٥/١٢/٣١
	١٨٠	إلى حـ/مخصص الخصم النقدي المسموح به	

ويقفل حساب الخصم النقدي المسموح به في حساب الأرباح والخسائر، بينما يطرح مخصص الخصم النقدي من أرصدة العملاء طرحاً شكلياً في الميزانية العمومية، وعندما يقوم هؤلاء العملاء بالسداد المبكر في السنة المالية التالية ويستفيدون من الخصم فإن قيد التحصيل يكون كالآتي:

		من مذكورين:	
١٦٢٠		حـ/النقدية	١٩٨٥/١/٥ مثلاً
١٨٠		حـ/مخصص الخصم النقدي المسموح به	
	١٨٠٠	إلى حـ/العملاء	

ولا شك أن هذه المعالجة تنطوي على عيوب جوهرية أهمها أن الخصم النقدي الذي كون له المخصص تحملت به فترة محاسبية لم تستفيد من تعجيل الدفع الذي تم في الفترة المحاسبية التالية(١).

٤ ـ ب ـ جرد وتسوية أوراق القبض ومخصص قطع أوراق القبض:

يتم التحقق من وجود أوراق القبض عن طريق جرد هذه الأوراق أو التحقق من المستندات الدالة على وجودها إذا لم تقع في حيازة المنشأة. وينطوي حساب أوراق القبض الذي يظهر رصيده في الميزانية على أوراق القبض المحتفظ بها في خزائن المنشأة للتحصيل، وعلى تلك المودعة في البنك للتحصيل، وعلى تلك المودعة في البنك برسم التأمين. أما أوراق القبض المقطوعة أو المحولة للغير فهي

(١) تقتضي المعالجة السليمة حساب المخصص على المدة المنقضية حتى تاريخ نهاية السنة المالية من مدة السماح المقررة للحصول على الخصم بالنسبة لجميع أرصدة العملاء التي لم تنتهي مدة السماح المقررة لحصولهم على الخصم. ويتطلب ذلك عمليات حسابية كثيرة ومعقدة تتأتى من ضرورة تحليل رصيد كل عميل وتحديد الفواتير التي لم تنقضي عليها مدة السماح بعد وحساب الخصم عن المدة المتبقية ولذلك يفضل عدم تكوين هذا المخصص في الأصل.

ليست ملكاً للمنشأة وإن كانت مسؤوليتها قائمة في حالة عدم تحصيل هذه الأوراق في تواريخ استحقاقها.

أما قيمة أوراق القبض الواجب ظهورها في الميزانية فهي تتوقف على عاملين: الأول هو مدى الثقة في تحصيل القيمة الاسمية لهذه الأوراق في تواريخ استحقاقها، والثاني هو طول الفترة الزمنية من تاريخ الميزانية حتى تاريخ الاستحقاق. فإذا قام شك في إمكانية تحصيل إحدى الأوراق أو بعضها لسوء المركز المالي للمسحوب عليه أو المدين، فإنه يصبح من الواجب الاحتياط لذلك بتكوين مخصص لأوراق القبض المشكوك في تحصيلها، على نفس نمط ونهج مخصص الديون المشكوك في تحصيلها.

أما طول الفترة الزمنية بين تاريخ الميزانية وتاريخ الاستحقاق فهو يؤدي إلى اختلاف القيمة الاسمية لأوراق القبض عن قيمتها النقدية الحالية في تاريخ الميزانية. وإذا كانت المنشأة قد اعتادت على قطع أو خصم بعض أوراق القبض في البنك للحصول على قيمتها نقداً قبل موعد استحقاقها، فإنه قياساً على ذلك يمكن القول بإمكانية تكوين مخصص لقطع أو خصم أوراق القبض التي لم تقم المنشأة بقطعها فعلاً في تاريخ الميزانية. ويتم ذلك على افتراض أن جميع أوراق القبض قد تم خصمها وتحولت إلى نقدية، وحساب فوائد ومصاريف القطع وتكوين المخصص على هذا لأاساس.

فإذا افترضنا مثلاً أن رصيد أوراق القبض الظاهرة في ميزان المراجعة قد بلغ ١٢٠٠٠ جنيه يتكون من ثلاثة كمبيالات، الأولى بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه تستحق بعد شهرين من تاريخ الميزانية والثانية بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه تستحق بعد ثلاثة شهور والثالثة بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه تستحق بعد أربعة شهور، وكان معدل الخصم والمصاريف ١٢ ٪ سنوياً، فإن مخصص القطع يتم حسابه كالآتي:

الكمبيالة الأولى: $٥٠٠٠ \times \frac{١٢}{١٠٠} \times \frac{٢}{١٢} = ١٠٠$ جنيه

الكمبيالة الثانية: $٣٠٠٠ \times \frac{١٢}{١٠٠} \times \frac{٣}{١٢} = ٩٠$ جنيه

الكبيالة الثالثة: ٤٠٠٠ × $\frac{١٢}{١٠٠}$ × $\frac{٤}{١٢}$ = ١٦٠ جنيه

المخصص المطلوب: ٣٥٠ جنيه

ويتم تكوين المخصص بالقيد التالي:

٣٥٠	من حـ/مصاريف خصم (قطع) أوراق قبض	١٢/٣١
٣٥٠	إلى حـ/مخصص خصم (قطع) أوراق القبض	

ويعلى رصيد مصاريف القطع بمبلغ ٣٥٠ جنيه ثم يقفل في حساب الأرباح والخسائر. ويطرح رصيد المخصص طرحاً شكلياً من رصيد أوراق القبض في الميزانية.

وعندما يتم تحصيل أوراق القبض بقيمتها الاسمية في الفترة المحاسبية التالية، فإن حساب المخصص يجعل مديناً وحساب الفوائد الدائنة يجعل دائناً. أما إذا خصمت هذه الأوراق أو بعضها فعلاً في الفترة المحاسبية التالية، فإن حساب المخصص يجعل مديناً بمصاريف الخصم (القطع) وما تبقى فيه بعد ذلك بعد التحصيل الفعلي لهذه الأوراق يقفل في حساب الفوائد الدائنة.

ويلاحظ أن تقويم أوراق القبض في الميزانية بقيمتها الحالية (أي بخصم مخصص القطع من قيمتها الاسمية) لا يتسق مع معالجة أرصدة العملاء بقيمتها الاسمية. غير أن العرف المحاسبي قد جرى على اظهار أرصدة العملاء بقيمتها الاسمية في كل الأحوال، وإظهار أوراق القبض بقيمتها الحالية في بعض الأحوال.

٤ ـ جـ ـ أرصدة العملاء والمدينين وأوراق القبض والأرصدة الشاذة للعملاء في الميزانية:

تظهر أرصدة العملاء والمدينين وأوراق القبض في الميزانية كل في بند مستقل في مجموعة الأصول المتداولة، ومطروح من كل منها الحسابات المعاكسة، أي حسابات المخصصات المقابلة لكل، وإذا وجدت أرصدة شاذة لبعض العملاء، كأن يقوم بعض العملاء بالدفع مقدماً قبل استلام البضاعة أو الخدمة، فإن هذه

الأرصـدة الشاذة يجب أن لا تـظهر في جـانب الأصول، حيث تؤدي إلى تخفيض الأرصدة المدينـة للعملاء بمقـدار الأرصدة الشـاذة (الدائنـة) وهو أمـر غير سليم لسببين: الأول أن رصيد العملاء في الميزانية لن يظهر المستحقات الفعلية للمنشأة في ذمـة عملائهـا حيث لا يجوز المقـاصة بـين حساب عميـل وآخـر إلا بـرضـاء العميلين، وهذا أمر مستبعد، والثاني أن الأرصدة الشاذة للعمـلاء تعني مديـونية المنشأة لهؤلاء الأفراد وليس العكس. وبـالتالي فيجب أن تـظهر الأرصـدة الشاذة للعملاء في جانب الخصوم في الميزانية بين الالتزامات قصيرة الأجل.

ولتوضيح كيفية العرض في الميزانية، نفرض أن ميزان المراجعة بعـد الجرد والتسـويات لمنشـأة الفلاح في ٨٥/١٢/٣١ قـد أظهر الأرصـدة التاليـة: عملاء ٣٧٥٠٠ جنيه، مدينين ١١٣٥٠ جنيه، أوراق قبض ٩٦٠٠ جنيه، أوراق قبض برسم التحصيل ٧٤٠٠ جنيه، مخصص قطع أوراق قبض ٣١٦ جنيـه، مخصص ديون مشكوك فيها ـ عملاء ١٤٥٠ جنيه، مخصص ديون مشكـوك فيها ـ مـدينين ٣٥٠ جنيه، مخصص أوراق قبض مشكوك في تحصيلها ٦٥٠ جنيه، كما أنه بفحص ميزان مراجعة أستاذ العملاء وجد أن مجموع الأرصدة الدائنة يبلغ ٣٠٥٠ جنيه. وتظهر هذه الأرصدة في الميزانية العمومية على الوجه التالي:

منشأة الفلاح
الميزانية العمومية في ١٩٨٥/١٢/٣١

الأصول ... الخصوم

		الأصول الثابتة :			حقوق الملكية :
		......	....	....	... ...
		الأصول المتداولة :		....	... ...
...	...	....	....		
		٤٠٥٥٠ عملاء			الالتزامات قصيرة الأجل :
		(١٤٥٠) مخصص الديون			... ...
	٣٩١٠٠	المشكوك فيها			... ...
					... ...
		١١٣٥٠ مدينون		٣٠٥٠	عملاء ـ أرصدة دائنة
		(٣٥٠) مخصص الديون			
	١١٠٠٠	المشكوك فيها			
		١٧٠٠٠ أوراق قبض			
		(٣١٦) مخصص قطع أوراق قبض			
		(٦٥٠) مخصص أوراق قبض			
	١٦٠٣٤	مشكوك فيها			

٥ ـ حسابات الايرادات المستحقة :

تكتسب الايرادات بقيام المنشأة باتاحة أصولها أو خدماتها للغير وأداء هـذه الأصول أو هذه الخدمات لهؤلاء الغير. فالمنشـأة عندمـا تبيع البضـاعة لعمـلائها وتسلمها اليهم فهي تكتسب الايرادات الناتجة عن المبيعات بمجرد تسليم البضاعة المباعة وفقاً لشروط التسليم، وبصرف النظر عن تحصيل القيمة من العملاء. كما أن قيام المنشأة بتقديم الخدمات (صيانة واصلاحات مثلاً) لعملائها فإنها تكتسب الايرادات المترتبة على هذه الخدمات بمجرد انجاز الاداء، بصرف النظر عن توقيت تحصيل قيمة الخدمة من هؤلاء العملاء. وإذا قامت المنشأة بتأجـير أحد ممتلكـاتها

(أراضي أو مباني مثلاً) للغير فهي توفر لهؤلاء الغير خدمات هذه الأصول وتكتسب المنشأة الايرادات الناتجة عن قيمة هذه الخدمات بمجرد حصول الغير عليها بصرف النظر عن تاريخ تحصيل هذه القيمة. وتسمى المحاسبة على هذا الأساس «المحاسبة على أساس الاستحقاق»، والتي بمقتضاها يتم تسجيل الايرادات في الدفاتر عند اكتسابها بأداء المقابل ويتم تسجيل المصروفات في الدفاتر بمجرد الحصول على الخدمة المقابلة أو استنفاد الأصل أو خدماته بصرف النظر عن سداد القيمة. وتتم المقابلة السليمة للايرادات بالمصروفات في ظل أساس الاستحقاق بمقابلة الايرادات التي يتم اكتسابها خلال الفترة المحاسبية بصرف النظر عن تحصيلها بالمصروفات الخاصة بنفس الفترة وبصرف النظر عن سدادها أو عدم سدادها.

ويقابل أساس الاستحقاق المحاسبي في المنشآت التجارية والصناعية بالأساس النقدي في المشروعات والمكاتب المهنية (مكتب محاسبة، مكتب محامي، عيادة طبيب، مكتب مهندس... الخ).

ويقوم الأساس النقدي على أن الايرادات التي تخص الفترة المحاسبية هي تلك التي تتحقق بالتحصيل، بصرف النظر عن توقيت اكتسابها، والمصروفات التي تخص الفترة هي تلك التي تسدد فعلاً بصرف النظر عن توقيت الاستفادة منها. أي أن الايرادات هي الايرادات النقدية والمصروفات هي المصروفات النقدية بالاضافة إلى اهلاك الأصول الثابتة في بعض الحالات.

ويؤدي اتباع أساس الاستحقاق المحاسبي إلى نشأة حسابات المقدمات والمستحقات فيما يتعلق بالايرادات والمصروفات، ورغم أن المصروفات المقدمة تعتبر من الأصول المتداولة إلا أنها لا تعتبر من الأصول النقدية، لأنها لا تمثل استحقاقاً نقدياً ولكنها تمثل قيمة خدمات ينتظر أن يتم الحصول عليها في صورة غير نقدية في المستقبل، أما الايرادات المستحقة فهي وبالاضافة إلى أنها من الأصول المتداولة تعتبر من الأصول النقدية لأنها تمثل استحقاقاً نقدياً ينتظر تحصيل قيمته نقداً في المستقبل. وبالعكس من ذلك، فالمصروفات المستحقة وهي من

الالتزامات تعتبر التزاماً نقدياً، والايرادات المقدمة وهي أيضاً من الالتزامات إلا أنها لا تمثل إلتزاماً نقدياً، وإنما إلتزاماً بإداء خدمات أو توريد أصول في المستقبل. ونتناول الايرادات المستحقة بصفتها من الأصول النقدية في هذا البند على أن نتناول باقي المستحقات والمقدمات في فصل لاحق.

ومن أمثلة الايرادات المستحقة العمولات والأتعاب المستحقة عن خدمات مؤداة للغير ولم تتحصل قيمتها بعد، الفوائد الدائنة المكتسبة على الأقراض قصير وطويل الأجل للغير أو على الاستثمارات في سندات حكومية ولم تتحصل بعد، الايجارات الدائنة التي لم تتحصل بعد، وأرباح الاستثمارات في شركات أخرى والتي تقرر توزيعها ولكنها لم تصرف بعد.

ويتم التحقق من الوجود والملكية بالتحقق من أداء الخدمة أو وجود وملكية الأصل الذي يدر هذه الايرادات. أما التحقق من القيمة فيتم بالرجوع لشروط الاتفاق فيما يتعلق بأداء الخدمة أو بشروط التعاقد فيما يتعلق بالايرادات الناتجة عن أصول.

ولنفرض مثلاً أن تقصي هذه الحقائق لشركة التجارة العالمية في ٨٥/١٢/٣١ أظهر الآتي:

١ ـ قامت الشركة بأداء خدمات استشارية لبعض المصدرين نظير أتعاب متفق عليها تبلغ ٦٠٠٠ جنيه لم تتحصل بعد، وقد انتهت الشركة من تقديم ٣/٤ الخدمة المتفق عليها حتى ١٩٨٥/١٢/٣١.

٢ ـ تبلغ الاستثمارات في سندات حكومية ١٠٠٠٠٠ جنيه بفائدة نصف سنوية بواقع ٦٪ سنوياً تتحصل في ٤/١ وفي ١٠/١ من كل سنة.

٣ ـ تمتلك الشركة ١٠٠٠ سهم من أسهم بنك مصر إيران وقد أعلن البنك توزيع أرباح بواقع ٥ جنيه للسهم عن سنة ١٩٨٥ غير أن التوزيعات لم تصرف للمساهمين حتى ١٩٨٥/١٢/٣١.

٤ ـ للشركة وديعة ثابتة في بنك الاسكندرية لمدة ثلاثة شهور تتجدد تلقائياً

بسعر فائدة ١٢ ٪ سنوياً، وقد كان تاريخ آخر تجديد للوديعة هو ٨٥/١١/١، وتبلغ قيمة الوديعة ٢٤٠٠٠ جنيه.

ويتم تسوية هذه الايرادات تطبيقاً لأساس الاستحقاق المحاسبي، وتحقيقاً للمقابلة السليمة للايرادات بالمصروفات، وإظهاراً وافصاحاً عن المركز المالي للشركة في صورة سليمة بإجراء قيود التسوية التالية:

٤٥٠٠		من حـ/أتعاب الخدمات الاستثمارية المستحقة	٨٥/١٢/٣١
	٤٥٠٠	إلى حـ/ايرادات الخدمات الاستشارية	
		قيمة أتعاب الخدمات المنجزة بواقع $\frac{٣}{٤}$ قيمة الخدمات المتفق عليها	
١٥٠٠		من حـ/الفوائد الدائنة المستحقة	٨٥/١٢/٣١
	١٥٠٠	إلى حـ/الفوائد الدائنة	
		الفائدة على سندات الحكومة لمدة ثلاثة أشهر من ١٠/١ حتى ١٩٨٥/١٢/٣١ بمعدل ٦ ٪ سنوياً	
		$١٠٠٠٠٠ \times \frac{٦}{١٠٠} \times \frac{٢}{١٢}$	
٥٠٠٠		من حـ/توزيعات الأرباح المستحقة لنا	٨٥/١٢/٣١
	٥٠٠٠	إلى حـ/أرباح الاستثمارات في أسهم بنك مصر ايران	
		اثبات اعلان توزيع أرباح بواقع ٥ جنيه للسهم على ١٠٠٠ سهم مملوكة لنا	
٤٨٠		من حـ/الفوائد الدائنة المستحقة	٨٥/١٢/٣١
	٤٨٠	إلى حـ/الفوائد الدائنة	
		الفوائد المستحقة على الوديعة الثابتة لمدة شهرين	
		$٢٤٠٠٠ \times \frac{١٢}{١٠٠} \times \frac{٢}{١٢}$	

وترحل هذه القيود لحسابات الأستاذ، ثم تقفل حسابات ايرادات الخدمات الاستشارية والفوائد الدائنة، وأرباح استثمارات في أسهم بنك مصر ايران في حساب الأرباح والخسائر بين الايرادات المتنوعة. أما حسابات الايرادات المستحقة وهي: أتعاب الخدمات الاستشارية المستحقة، والفوائد الدائنة المستحقة، وتوزيعات الأرباح المستحقة لنا، فتظهر في الأصول المتداولة في الميزانية العمومية.

٦ ـ حسابات الأقراض قصير الأجل وطويل الأجل:

الأقراض قصير الأجل هو المبالغ النقدية الممنوحة للغير، والتي عادة ما تكون مقابل الحصول على فوائد معينة، والتي يحق للوحدة المحاسبية استردادها خلال سنة. وقد تكون هذه القروض للغير مضمونة أو غير مضمونة كما سيرد في دراسات لاحقة. والأقراض طويل الأجل هي قروض تمنحها الوحدة المحاسبية للغير، عادة ما تحمل سعر فائدة متفق عليه، وتستحق دفعة واحدة بعد انقضاء مدة تزيد عن سنة مالية، أو تستحق على دفعات على مدار عدة سنوات مالية عادة ما تتراوح بين خمس وعشر سنوات. ويعتبر أقراضاً طويل الأجل، الاستثمارات في سندات حكومية، أو في سندات وحدات محاسبية أخرى.

ويعتبر الأقراض قصير الأجل وطويل الأجل بما فيه من استثمارات في سندات حكومية أو غير حكومية من الأصول النقدية. لأن المبلغ المستحق للوحدة المحاسبية في تاريخ الاستحقاق يتحدد بعدد وحدات نقدية عادة ما تساوي القيمة الاسمية للقرض. ويعتبر الأقراض قصير الأجل، وما يستحق من أقساط الأقراض طويل الأجل خلال السنة المالية من الأصول المتداولة. أما الأقراض طويل الأجل فيما عدا ما يستحق منه من أقساط خلال السنة المالية (المقبلة) من الأصول طويلة الأجل.

ويتم التحقق من وجود وملكية حسابات الأقراض عموماً بالرجوع إلى عقد كل قرض والتحقق من دائنية الوحدة المحاسبية فيه ووجود المدين. أما التحقق من القيمة فيستلزم التحقق من يسار المدين وقدرته على الدفع في تاريخ الاستحقاق. كما قد يلزم في بعض الأحيان في حالة الاستثمار في سندات حكومية أو في سندات

وحدات أخرى تكوين مخصص لهبوط أسعار هذه الاستثمارات، إذا كان سعر تداولها في سوق الأوراق المالية يقل عن قيمتها الاسمية الظاهرة في الدفاتر تطبيقاً لقاعدة الحيطة والحذر. ويتم تكوين المخصص بالقيد التالي:

×××		من حـ/خسائر هبوط أسعار السندات	١٢/٣١
	×××	إلى حـ/مخصص هبوط أسعار السندات	

ويقفل حساب خسائر هبوط الأسعار في حساب الأرباح والخسائر، ويظهر رصيد حساب المخصص مطروحاً طرحاً شكلياً من حساب الاستثمارات في سندات في جانب الأصول في الميزانية.

ويلزم عند جرد حسابات الأقراض طويل الأجل وقصير الأجل التحقق من حساب الفوائد الدائنة المستحقة عليها حتى نهاية السنة المالية، بالاضافة إلى التحقق من تحصيل الفوائد في تواريخ استحقاقها.

فإذا وجد مثلاً من بين أرصدة ميزان المراجعة لشركة التجارة العالمية في ١٩٨٥/٦/٣٠ تاريخ نهاية السنة المالية ما يلي: قرض قصير الأجل لشركة عبد التواب ١٠٠٠٠ جنيه، استثمارات في سندات تنمية ٨٪ مبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه، قرض طويل الأجل لشركة توزيع المواد الغذائية بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه، وبالرجوع إلى عقد القرض الخاص بشركة عبد التواب وجد أن القرض لمدة سنة تبدأ من ١٩٨٥/٣/١ بفائدة سنوية ١٢٪ تستحق دفعة واحدة مع تاريخ استحقاق القرض. وبالرجوع إلى شروط اصدار سندات التنمية وجد أنها أصدت في ١٩٨٤/١/١ ولمدة ٢٠ سنة وتسدد عليها الفوائد نصف سنوياً في ٩/٣٠ وفي ٣/٣١ من كل سنة، كما وجد أن الشركة اشترتها في تاريخ الاصدار. وبالرجوع إلى عقد قرض شركة توزيع المواد الغذائية وجد أن القرض قد منح في ١٩٨٥/١/١٦ بفائدة بسيطة ١١٪ سنوياً، ويسدد على ثلاث دفعات متساوية كل بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه مضافاً إليها الفوائد في ٨٦/١/١٥، ٨٧/١/١٥، ٨٨/١/١٥. وقد وجد في ٨٥/٦/٣٠ أن سعر سند التنمية الذي تبلغ قيمته الاسمية ١٠٠ جنيه يبلغ في بورصة الأوراق المالية ٨٩ جنيه. وتلزم القيود التالية لتسوية الفوائد الدائنة

وتكوين مخصص لهبوط أسعار السندات الحكومية والتميز بين الأصول المتداولة والأصول طويلة الأجل في الميزانية.

أولاً: تسوية الفوائد الدائنة والفوائد الدائنة المستحقة:

١ ـ الفائدة المستحقة على قرض شركة عبد التواب

	مليم	جنيه
$١٠٠٠٠ \times \frac{١٢}{١٠٠} \times \frac{٤}{١٢} =$	-	٤٠٠

٢ ـ الفائدة المستحقة على قرض شركة توزيع المواد الغذائية:

$١٥٠٠٠ \times \frac{١١}{١٠٠} \times \frac{٥,٥}{١٢} =$	٢٥٠	٧٥٦

٣ ـ الفائدة المستحقة على سندات التنمية:

$٤٠٠٠٠ \times \frac{٨}{١٠٠} \times \frac{٣}{١٢} =$	-	٨٠٠
جملة الفوائد الدائنة المستحقة	٢٥٠	١٩٥٦

ويتم اثبات التسوية بالقيد التالي:

٢٥٠	١٩٥٦			من حـ/الفوائد الدائنة المستحقة (أصل)	١٩٨٥/٦/٣٠
		٢٥٠	١٩٥٦	إلى حـ/الفوائد الدائنة (ايراد)	

ثانياً: تكوين مخصص لهبوط أسعار سندات التنمية:

عدد السندات ٤٠٠٠٠ ÷ ١٠٠ = ٤٠٠ سنداً

القيمة الاسمية ٤٠٠ × ١٠٠ = ٤٠٠٠٠جنيه

القيمة السوقية ٤٠٠ × ٨٩ = ٣٥٦٠٠جنيه

المخصص المطلوب ٤٤٠٠ جنيه

ويتم اثبات تكوين المخصص بالقيد التالي:

٤٤٠٠	من حـ/خسائر هبوط أسعار سندات التنمية	٦/٣٠
٤٤٠٠	إلى حـ/مخصص هبوط أسعار سندات	

ثالثاً: العرض في الميزانية:

تظهر سندات التنمية بين الأصول طويلة الأجل في الميزانية كالآتي:

٤٠٠٠٠ سندات تنمية ٨ ٪

٤٤٠٠ ـ مخصص هبوط أسعار

٣٥٦٠٠

ويظهر ١٠٠٠٠ من قرض شركة توزيع المواد الغذائية كبند أخير في الأصول طويلة الأجل سابقاً للأصول المتداولة. ويظهر مبلغ ٥٠٠٠ جنيه من هذا القرض، بالاضافة إلى قرض شركة عبد التواب في الأصول المتداولة.

أسئلة وتمارين
على الفصل الرابع عشر

أولاً: الأسئلة:

١ ـ ما هي أهم الصفات التي تتميز بها الأصول النقدية عن الأصول غير النقدية؟.

٢ ـ لماذا تعتبر الايرادات المستحقة من الأصول النقدية بينما لا تعتبر المصروفات المقدمة من هذه الأصول بالرغم من أن كلاهما يعتبر عادة من الأصول المتداولة؟.

٣ ـ ما هو المقصود بالجرد وبالتسويات الجردية للأصول عموماً، وللأصول النقدية خصوصاً؟.

٤ ـ ما هي أهم أهداف نظام الضبط والرقابة الداخلية، ومتى تتحقق؟

٥ ـ علل فيما لا يزيد عن ثلاثة سطور خطأ أو صواب كل من العبارات التالية:

أ ـ الاصول النقدية هي تلك التي تتحول إلى نقدية خلال فترة محاسبية أو دورة عمليات أيهما أكبر.

ب ـ يقتضي تطبيق قاعدة الحيطة والحذر أن يتم تكوين مخصصاً لقطع أوراق القبض.

جـ ـ تتحقق المقابلة السليمة للايرادات والمصروفات في ظل أساس الاستحقاق المحاسبي باقفال كل الايرادات المحصلة والمستحقة وكل المصروفات المسددة والمستحقة في الحساب الختامي بصرف النظر عن تواريخ استحقاق الايرادات والمصروفات.

د ـ تمثل الديون المعدومة خسائر محققة بينما تمثل الديون المشكوك فيها خسائر محتملة، ومن الضروري أن يقفل كلاهما في حساب الأرباح والخسائر تطبيقاً لأساس الاستحقاق المحاسبي.

هـ ـ إذا اختلف رصيد كشف حساب البنك عن الرصيد الظاهر في الدفاتر فإن الفرق يجب أن ينحصر في الشيكات الصادرة ولم تقدم للبنك للتحصيل أو في الشيكات المودعة في البنك للتحصيل ولم تتحصل بعد.

و ـ يجب أن تظهر أوراق القبض المخصومة فعلاً بين الأصول في الميزانية مطروحاً منها مصاريف الخصم (القطع) حتى يظهر المركز المالي بصورة سليمة.

٦ ـ تكلم باختصار عن أهم مقومات نظام الضبط والرقابة الداخلية للنقدية.

ثانياً: التمارين:

التمرين الأول:

يقوم عبد التواب الأحدب بمهمة أمين صندوق السلفة المستديمة في شركة الضحى التجارية وفي ٣/١/١٩٨٥ تسلم شيكاً لأمره مسحوباً على بنك الاسكندرية بمبلغ ١٠٠ جنيه توجه إلى البنك وقام بتحصيله في تاريخه. وقد بلغت مصاريف الانتقال لزوم تحصيل الشيك ٢٥ قرشاً. وفيما يلي العمليات التي قام بها عبد التواب خلال شهر يناير.

٣ /١ ـ اشتري طوابع بريد ودمغة بمبلغ ١١,٢٥ جنيه.

٦ /١ ـ مصاريف انتقال مندوب المشتريات من وإلى المنطقة الجمركية ٢,٣ جنيه.

٧ /١ ـ دفع إلى السيدة/ الهام حرم صاحب الشركه مبلغ ١٠ جنيه لتدفع أجرة التاكسي الذي أوصلها إلى مقر الشركة لزيارة زوجها.

١٢/١ ـ سدد فاتورة أدوات كتابية ومطبوعات بمبلغ ٢٥,٧٥ جنيه.

١٧/١ ـ دفع مبلغ ٣ جنيه اكرامية لعامل صيانة المصاعد بناء على أمر المدير المالي.

٢٥/١ ـ سدد ١٥,٥ جنيه ثمن ثلاث شكاير اسمنت لزوم اصلاح بعض الشقوق في سقف إدارة الحسابات.

١/٢٨ ـ سدد فاتورة الأهرام بمبلغ ١٨,٥ جنيه مقابل نعي إدارة الشركة في وفاة والدة صراف الخزينة العمومية.

١/٣١ ـ قدم كشف مصروفاته واستعاض السلفة.

المطلوب: اجراء القيود اللازمة لاثبات ما تقدم في الدفاتر واستعاضة السلفة.

التمرين الثاني:

تتبع شركة الانفتاح التجارية عادة إيداع جميع متحصلاتها في حساب جاري في بنك أبو ظبي، وتتم جميع مدفوعاتها بشيكات مسحوبة على هذا البنك. وفي ١٩٨٥/١٠/٣١ بعد تمام اثبات وترحيل جميع المعاملات النقدية بلغ رصيد الحساب الجاري في البنك في دفاتر الشركة مبلغ ٤٤٤٠,٥ جنيه وبتفحص مذكرة التسوية في ٩/٣٠ وكشف حساب البنك وحساب الحساب الجاري بالدفاتر، وجد ما يلي:

١ ـ ظهر في مذكرة التسوية في ٩/٣٠ شيكان لم يقدما للصرف وبيانهما: شيك رقم ٣٢٧١٦ بتاريخ ٩/١٧ بمبلغ ١٥٢,٥ جنيه، وشيك رقم ٣٢٧٣٤ بتاريخ ٩/٢٣ بمبلغ ١٧٩,٣ جنيه. وقد ورد الشيك رقم ٣٢٧١٦ في كشف الحساب عن شهر اكتوبر.

٢ ـ وجد أن الشيك رقم ٣٢٧٥٣ بتاريخ ٨٥/١٠/٥ قد ورد في كشف حساب البنك بمبلغ ٥٦٩ جنيه بينما ظهر في الدفاتر بمبلغ ٥٩٦ جنيه وبالرجوع لمستند الصرف وجد أن المبلغ الصحيح هو كما ورد في كشف حساب البنك.

٣ ـ وجد أن الشيكين: رقم ٣٢٧٦٤ بتاريخ ١٠/١٦ بمبلغ ٧١,٥ جنيه ورقم ٣٢٧٧١ بتاريخ ٨٥/١٠/٢٣ بمبلغ ٢٠٦,٥ والمسحوبان لأمر موردين لم يردا في كشف حساب البنك.

٤ ـ ورد مع كشف الحساب ثلاثة اشعارات كالآتي:

أ ـ اشعار خصم بمبلغ ١٣٠ جنيه قيمة قسط بوليصة تأمين مستحق في

٢٧/ ١٠ / ٨٥ طبقاً لتعليمات شركة الانفتاح للبنك.

ب ـ اشعار خصم ٦,٥ جنيه ، قيمة مصاريف البنك ومصاريف كشف الحساب.

جـ ـ اشعار اضافة بمبلغ ٤٩٤ جنيه صافي حصيلة كمبيالة مودعة لدى البنك للتحصيل بمبلغ ٥٠٠ جنيه تستحق في ٢٩/١٠/٨٥.

٥ ـ تم إيداع متحصلات يوم ٣١/١٠ في خزينة الخدمة المسائية في البنك وبلغت ٦١١ جنيه، وكان قد تم ارسال كشف الحساب.

المطلوب: إعداد مذكرة التسوية عن شهر أكتوبر واثبات ما يترتب عليها من قيود دفترية.

التمرين الثالث:

ظهر في مذكرة تسوية الحساب الجاري ببنك بورسعيد عن شهر يونيو ١٩٨٥ لشركة الدلتا التجارية شيكان لم يقدما للصرف، الأول رقم ١٨٢٠ بمبلغ ٣٣٠ جنيه بتاريخ ٣/٥/ ٨٥ والثاني رقم ١٨٢٧ بمبلغ ٨٤٠ جنيه بتاريخ ٧/٦/٨٥ وفيما يلي بعض البيانات اللازمة لاجراء التسوية عن شهر يوليو.

بنك بورسعيد ـ كشف حساب شركة الدلتا التجارية
عن الفترة من ١٩٨٥/٧/١ حتى ١٩٨٥/٧/٣١

تاريخ	بيان	مدين جنيه	دائن جنيه	رصيد جنيه
١٩٨٥/٧/١	رصيد			٤٢٨٦
٧/٢	شيك رقم ١٨٢٧	٤٨٠		٣٨٠٦
٧/٣	شيك رقم ١٨٤٠	٤١٠		٣٣٩٦
	ح. أ. ٣١٦		٦٣٠	٤٠٢٦
٧/٧	شيك رقم ١٨٤١	٩٧٠		٣٠٥٦
٧/٩	ح أ. رقم ٣١٧		١٤٤٠	٤٤٩٦
٧/١٣	شيك رقم ١٨٤٢	٣٨٠		٤١١٦
٧/١٥	شيك رقم ١٨٤٣	٧٨٠		٣٣٣٦
٧/١٩	حـ أ. رقم ٣١٨		١٥٤٠	٤٨٧٦
٧/٢٣	شيك رقم ١٨٤٥	١٠٨٠		٣٧٩٦
٧/٢٦	ح. أ. رقم ٣١٩		١٣٣٠	٥١٢٦
٧/٢٧	صافي كمبيالة		٧٩٦	٥٩٢٢
٧/٢٨	شيك رقم ١٨٤٦	٤٢٠		٥٥٠٢
٧/٣١	شيك مرتد لعدم التحصيل	٢٣٠		٥٢٧٢
٧/٣١	مصاريف	١٠		٥٢٦٢

بيانات من يومية المقبوضات		بيانات من سجل الشيكات	
تاريخ	بنك بورسعيد	شيك رقم	بنك بورسعيد
	جنيه		جنيه
٧/٢	٦٣٠	١٨٤٠	٤١٠
٧/٨	١٤٤٠	١٨٤١	٩٧٠
٧/١٨	١٥٤٠	١٨٤٢	٢٠٠
٧/٢٥	١٣٣٠	١٨٤٣	٧٨٠
٧/٣١	٤٤٠	١٨٤٤	١٧٠
		١٨٤٥	١٠٨٠
		١٨٤٦	٤٢٠
		١٨٤٧	٢١٠
مجموع	٥٣٨٠	مجموع	٤٢٤٠

منه — حـ/بنك بورسعيد (بالأستاذ العام) — له

جنيه			جنيه		
٣٤٧٦	رصيد	٧/١	٤٢٤٠	رصيد	٧/٣١
٥٣٨٠	إلى مذكورين	٧/٣١	٤٦١٦	من مذكورين	٧/٣١
٨٨٥٦			٨٨٥٦		

فإذا علمت أن: أ ـ الشيك المرتد لعدم التحصيل بمبلغ ٢٣٠ جنيه كان مقدماً من العميل حسنين سداداً لحسابه بتاريخ ٧/٥ وأودع في البنك للتحصيل بتاريخ ٧/٨.

ب ـ بلغت القيمة الاسمية للكمبيالة التي حصلها البنك لحساب الشركة ٨٠٠ جنيه.

جـ ـ المبلغ الصحيح للشيك رقم ١٨٤٢ هو كما ورد بكشف البنك.

المطلوب:

١ ـ اعداد مذكرة التسوية عن شهر يوليو.

٢ ـ اجراء ما يلزم من قيود دفترية كما يترتب على هذه المذكرة.

التمرين الرابع:

ظهرت المعلومات التالية بعد اتمام عمليات الجرد في ١٩٨٤/١٢/٣١ لشركة السعادة السياحية.

١ ـ أظهر مخصص الديون المشكوك فيها في ١٩٨٤/١/١ رصيداً بمبلغ ٤٥٠٠ جنيه، وقد تم إعدام ديون وتم اثباتها دفترياً خلال العام بمبلغ ٣٧٩٠ جنيه، كما اكتشف أن رصيد العميل عبد الفتاح السعيد المدين بمبلغ ٣٦٦ جنيه في ١٢/٣١ لن يمكن تحصيله لافلاس العميل دون ممتلكات، وتقوم الشركة بحساب مخصص الديون المشكوك في تحصيلها بواقع ٢ ٪ من أرصدة العملاء.

٢ ـ ظهر من فحص مصادقات العملاء أن العميل/ شركة الأمل للسياحة والذي يبلغ رصيدها المدين في دفاتر شركة السعادة ٩٦٥٠ جنيه، معترض على الرصيد، ويوضح أن الرصيد الصحيح هو مبلغ ٨٩٥٠ جنيه، وإن الفرق يمثل تذكرتي طائرة لأمريكا مرتدة لشركة السعادة ـ وكيل طيران المغرب ـ هذا ولم تقوم شركة السعادة بإثبات هذه الواقعة دفترياً.

٣ ـ بلغ رصيد العملاء في الدفاتر كما ورد في ميزان المراجعة قبل التسويات مبلغ ١٤١٠٦٦ جنيهاً.

٤ ـ بلغت الاستثمارات في سندات الجهاد ٦ ٪ مبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه. وتسدد الفائدة عليها نصف سنوياً في ١٠/١ و٤/١ من كل عام، كما بلغت القيمة السوقية لهذه السندات في ٨٤/١٢/٣١ مبلغ ٢٨٥٠٠ جنيه، وقد أظهر ميزان المراجعة مخصصاً لهبوط أسعار سندات الجهاد بمبلغ ١١٥٠ جنيه.

٥ ـ أظهرت مذكرة تسوية البنك عن شهر ديسمبر ما يلي: عمولات

ومصاريف كشف حساب ٦,٥ جنيه، أوراق قبض محصلة ٨٩٧ جنيه، وقد اتضح أن القيمة الاسمية للكمبيالة التي حصلها البنك لحساب شركة السعادة تبلغ ٩٠٠ جنيه وقد حصلت الورقة في ١٩٨٤/١٢/٣١.

٦ ـ بلغ رصيد أوراق القبض في ميزان المراجعة ٢٢٩٠٠ جنيه بالقيمة الاسمية، بينما تبلغ قيمة هذه الأوراق إذا خصمت في البنك ٢١٢١٠ جنيه. كما أن هناك كمبيالة بمبلغ ٦٠٠ جنيه مشكوك في تحصيل نصف قيمتها، وتستحق السداد في ١٩٨٥/١/١٥. ولم يظهر رصيد لمخصص خصم أوراق القبض في ميزان المراجعة.

المطلوب:

١ ـ إجراء قيود اليومية اللازمة لتسوية واثبات ما تقدم.
٢ ـ تصوير ما يلزم من حسابات، وإعداد ميزان المراجعة الجزئي بعد التسويات.

التمرين الخامس:

تقوم شركة السمر التجارية بحساب مخصص الديون المشكوك فيها عن مبيعات العام بنسبة ١ ٪ من صافي قيمة المبيعات الآجلة. وقد أظهرت أرصدة ميزان المراجعة قبل التسويات في ١٩٨٥/٦/٣٠ من بين ما أظهرت الأرصدة التالية: إجمالي المبيعات ٣١٥٦٠٠ جنيه، مردودات مبيعات ١١١٢٥ جنيه، مسموحات مبيعات ٣٦٥ جنيه، خصم نقدي مسموح به ٢١١٠ جنيه، عملاء ٥٢٣١٥ جنيه، مخصص ديون مشكوك فيها ٤٤١٥ جنيه، ديون معدومة ٣١١٠ جنيه، أوراق قبض ٢٢٧٠٠ جنيه، أوراق قبض برسم التحصيل ١١٣٠٠ جنيه، مصاريف تحصيل أوراق قبض ٢١٥ جنيه، إيجار دائن مقدم ٢٤٠٠ جنيه، استثمارات في أسهم البنك العربي الدولي ١٥٢٠٠ جنيه. وقد أظهرت المعلومات الجردية في ١٩٨٥/٦/٣٠ نهاية السنة المالية ما يلي:

١ ـ ورد برد العميل عبد التواب جاهين على خطاب المصادقة ان رصيده يبلغ ٣٥١٠ جنيه وليس ٣٧١٥ جنيه كما ورد بخطاب المصادقة، وان الفرق يمثل تخفيضات في أسعار مشترياته خلال شهر يونيو والذي سبق أن طلبها من الشركة

بتاريخ ٦/١٧ ووافقت الشركة على ذلك بصورة اشعار الاضافة المرسل للعميل بتاريخ ٨٥/٦/٢٩.

٢ ـ تبين أن رصيد العميل حسنين حسونة والظاهر بين رصيد العملاء بمبلغ ١١١٠ جنيه ظاهر في الدفاتر بهذه القيمة منذ ١٩٨٤/٤/٢٣ . وبالتحري وجد أن العميل قد غادر البلاد مغادرة نهائية في ١٩٨٥/٥/١٥ .

٣ ـ اعلن البنك العربي الدولي في ١٩٨٥/٦/٣٠ عن توزيع أرباح بـواقع ٢٠ ٪ على أسهم رأس المال. وسوف يتم صرف الأرباح اعتباراً من ٨٥/٧/١٥.

٤ ـ تقوم الشركة بتأجير أحد مبانيها للغير مقابـل ايجار شهـري قدره ١٥٠ جنيه، وقد حصلت الشركة من المستأجر عند بدأ سريان العقد مبلغ ٢٧٠٠ جنيه.

٥ ـ تعاقدت الشركة مـع شركـة الواردات الغـذائية عـلى القيام بعمليـات التخليص الجمركي على واردات الأخيرة نظير أتعاب سنوية قدرها ١٢٠٠٠ جنيه تسدد مؤخراً كل ستة أشهر وقد بدأ سريان العقد في ١٩٨٥/٣/١٦ .

٦ ـ ورد مع كشف حساب البنك عن شهر يونيو توقف العميل سعد حسونة عن سداد الكمبيالة المسحوبة عليه بمبلغ ١٣٠٠ جنيه والمودعة بالبنك للتحصيل، وقد قام البنك بعمل البروتستو وظهر في كشف الحساب أن هذه المصاريف بلغت ١٣ جنيه، كما بلغت مصاريف كشف الحساب ٧ جنيه، وقد تبين أن العميل قد أشهر افلاسه وان حصيلة بيع ممتلكاته تسدد ٥٠ ٪ من ديونه.

المطلوب:

١ ـ اجراء قيود اليومية اللازمة لاثبات ما تقدم.

٢ ـ اعداد ميزان المراجعة الجزئي بعد التسويات، وإظهار الأرصدة الظاهرة فيه في الأماكن الملائمة في الحسابات الختامية عن السنة والميزانية في ١٩٨٥/٦/٣٠ لشركة السمر التجارية.

الفصل الخامس عشر

في الجرد والتسويات الجردية للأصول غير النقدية

١ ـ مقدمة: التعاريف وخطة الفصل:

الأصول غير النقدية هي تلك التي تنطوي على قيمة ذاتية كامنة فيها، وبذلك فإن قيمتها تتأثر بالزيادة والنقص طبقاً لحالتها وظروف الطلب عليها والمعروض منها. وبالتالي فإن قيمتها لا تتحدد بعدد معين ثابت من وحدات النقدية التي ينتظر أن تتحول إليها هذه الأصول في تاريخ لاحق، وقد تنطوي الأصول غير النقدية على أصول مادية ملموسة كالمخزون من البضائع والخامات، والأراضي والمباني والانشاءات، والآلات والمعدات والعدد والأدوات، ومخزون الثروة الحيوانية والنباتية والمناجم والمحاجر الطبيعية، وغيرها، كما قد تنطوي على أصول غير مادية وغير ملموسة كشهرة المحل وحق الاختراع وحق الحكر، أو على مستندات ملكية كالاستثمارات في أسهم شركات أخرى.

ومن الأصول غير النقدية ما يعد من الأصول المتداولة مثل بنود المخزون عموماً من الخامات، والمنتجات شبه المصنوعة والمصنوعة، والبضائع، والوقود والزيوت، والقوى المحركة، وقطع الغيار والمهمات، ومنها ما يعتبر من الأصول طويلة الأجل الثابتة مثل الأراضي والمباني والآلات، . . . الخ. كما أن شهرة المحل وحق الاختراع وحق الحكر وحق التأليف والاستثمارات طويلة الأجل في أسهم شركات أخرى تعتبر من الأصول طويلة الأجل.

وسوف نتناول في هذا الفصل الجرد والتسويات الجردية لأهم الأصول غير النقدية، وبالقياس عليها يمكن معالجة أي من الأصول غير النقدية الأخرى، وسوف نتعرض لذلك بالترتيب التالي:

- المخزون باختلاف أنواعه.
- الأصول الثابتة.
- الاستثمارات في أوراق مالية.
- الحقوق والأصول غير الملموسة.

٢ - جرد المخزون باختلاف أنواعه:

يتكون المخزون في أية منشأة أو شركة تجارية أو صناعية من عدد كبير من الأصناف والأنواع، إلا أنه قد جرت العادة لأغراض التقارير المالية والقوائم والحسابات الختامية في المحاسبة المالية على تقسيمه على حسب حالته أو الهدف من استخدامه الى عدد محدود من الأقسام أو الأنواع. فينقسم المخزون في المنشآت والشركات الصناعية مثلاً إلى: مخزون المواد الأولية والخامات، مخزون الانتاج غير التام، مخزون الانتاج التام، مخزون الوقود والزيوت والقوى المحركة، مخزون قطع الغيار والمهمات، مخزون مواد التعبئة والتغليف، بالاضافة الى مخزون التالف ومخزون الخردة. وينقسم المخزون في المنشآت والشركات التجارية الى: مخزون البضائع، ومخزون مواد التعبئة والتغليف، ومخزون التالف والخردة. وإذا كانت المنشأة أو الشركة تزاول نشاطاً صناعياً ونشاطاً تجارياً فإن أقسام مخزونها تنطوي على المزيج الموجود لديها من القسمين.

ويلاحظ أيضاً أن المخزون من الانتاج التام من وجهة نظر منشأة معينة قد يعتبر مخزون من المواد الأولية والخامات من وجهة نظر منشأة أخرى، كالغزل مثلاً بالنسبة لصناعة الغزل وبالنسبة لصناعة النسيج، حيث يعتبر منتجاً تاماً من وجهة نظر الأولى ومن الخامات بالنسبة للثانية، وعند تداوله عن طريق الوسطاء التجاريين يعتبر بضائع.

وتنطبق قواعد واجراءات الجرد والتسويات الجردية بصفة عامة على جميع عناصر المخزون بصرف النظر عن نوعياتها. ولذلك فلن نميز بين هذه النوعيات فيما يلي من تحليل إلا إذا اقتضى الأمر.

وقد سبق أن ذكرنا في الفصل المتقدم أن الجرد يهدف إلى حماية وصيانة

أصول الوحدة المحاسبية ضد السرقة والإهمال والضياع المادي أو النفعي. ويشتمل الجرد على اجراءات تكفل التحقق من الوجود والملكية والقيمة للأصول التي تظهرها الميزانية العمومية، أو التي يجب أن تظهرها.

ويتم التحقق من الوجود بالمعاينة والتأكد من الكميات فيما يختص ببنود المخزون عموماً، كما يتم التحقق من الملكية بالحيازة الثابتة مستندياً أو بمجرد الملكية المستندية الصحيحة، كما يتم التحقق من القيمة بالتقييم والمطابقة مع السجلات والدفاتر.

٢ ـ أ ـ الضبط والرقابة الداخلية على عناصر المخزون وبطاقة الصنف واذن الاستلام وإذن الصرف:

يستلزم النظام السليم للضبط والرقابة الداخلية لعناصر المخزون أن ينطوي النظام على سلامة وجدية ووصول عناصر المخزون المشتراة الى مخازن الوحدة المحاسبية، وعلى سلامة ومشروعية ما يصرف منها من المخازن للأغراض المختلفة. وعادة ما ينطوي نظام الضبط والرقابة الداخلية على مجموعتين من السجلات التفصيلية لعناصر المخزون، تمسك مجموعة منها بمعرفة قسم تابع لادارة الحسابات وتمسك المجموعة الثانية بمعرفة أمناء المخازن. ويخصص في هذه السجلات لكل صنف صفحة تسمى بطاقة الصنف، وتظهر هذه البطاقة بيانات حركة وأرصدة الصنف بالكمية لدى أمين المخزن وبالكمية والقيمة في حسابات المخازن. وهي عادة ما تنطوي على خانات للكميات الواردة والكميات المنصرفة والرصيد لدى أمين المخزن، وتنطوي على خانات للكميات الواردة وقيمتها والكميات الصادرة وقيمتها والرصيد وقيمته في حسابات المخازن. وفيما يلي نموذج مبسط لبطاقة الصنف التي يتم امساكها في حسابات المخازن. وإذا استبعدت منها خانات القيمة تصبح تلك التي يتم امساكها بمعرفة أمين المخزن.

شركة الضحى التجارية
بطاقة الصنف رقم ٣٦٥

مخزن: الملابس الجاهزة للسيدات
أمين المخزن: حموده عبد السلام

التاريخ	الوارد		الصادر		الرصيد	
	كمية (عدد)	قيمة	كمية (عدد)	قيمة	كمية (عدد)	قيمة
	وحده	جنيه	وحده	جنيه	وحده	جنيه
١٩٨٥/١/١					٣٦٢	٢٨٩٦
١/٣	٢٠٠	١٦٠٠			٥٦٢	٤٤٩٦
١/٤			٣٠٠	١٨٠٠	٢٦٢	٢٦٩٦
١٢/٢٣			٧٠	٥٦٠		٤١٠٤

ويقتضي أحكام الرقابة على عناصر المخزون ضرورة التأكد من سلامة اجراءات ورود الأصناف واستلامها بالمخازن. ويتم ذلك عادة عن طريق مطابقة الكميات الواردة ومواصفاتها مع أوامر التوريد وطلبات الشراء وتحرير إذن استلام بالكمية يوقعه أمين المخزن. ويخصص في الشركات المتوسطة والكبيرة قسم متخصص لفحص ومعاينة الأصناف الواردة يقوم بهذه المهمة. كما يتطلب الأمر أيضاً ضرورة التأكد من سلامة ومشروعية صرف الأصناف من المخازن، ويتم ذلك عن طريق تحديد من له سلطة إصدار أمر الصرف من المخازن والتأكد من أن كل ما يتم صرفه قد تم بناء على إذن صرف معتمد ممن لهم حق الاعتماد، وكذلك التحقق من مطابقة الكميات المنصرفة فعلاً مع ما هو مثبت في إذن الصرف.

هذا ويتم تناول نظام الضبط والرقابة الداخلية على عناصر المخزون في صورة أكثر تفصيلاً في الدراسات المتقدمة.

٢ ـ ب ـ التحقق من الوجود والملكية:

يتم التحقق من وجود عناصر المخزون للتأكد من تطابق الكميات الموجودة

فعلاً مع الأرصدة التي تظهرها الدفاتر. ويتم ذلك عن طريق لجان تشكل لهذا الغرض ينوط لها معاينة الموجود وحصر الكميات الفعلية الموجودة بمخازن الوحدة المحاسبية في تاريخ معين من كل صنف من الأصناف. وعادة ما تمثل ادارة الحسابات في هذه اللجان. كما يحضرها في العادة مندوب لمراقب الحسابات الخارجي المكلف بمراجعة حسابات الوحدة المحاسبية. ويطلق على هذه اللجان لجان الجرد، بالرغم أن مهمة معظمها تقتصر على التحقق من الوجود في غالبية الأحيان. وقد يتم هذا التحقق بصفة مستمرة على مدار الفترة المحاسبية. أو يتم هذا التحقق مرة واحدة في نهاية الفترة المحاسبية. وفي الحالة الأولى يطلق على نظام الجرد النظام المستمر وفي الحالة الثانية يسمى نظام الجرد الدوري أو الفتري أو السنوي، كما سبق وأوضحنا. وعادة ما يقوم نظام الجرد في الوحدة المحاسبية الواحدة على مزيج من النظامين المستمر والدوري، ويفضل دائماً تطبيق نظام الجرد المستمر على عناصر المخزون قليلة العدد غالية الثمن، أو غالية الثمن سهلة التداول، بينما يفضل اتباع الجرد الدوري في عناصر المخزون كثيرة العدد رخيصة الثمن صعبة التداول.

وسواء كان نظام الجرد مستمراً أو دورياً، فإن الجرد لأغراض التحقق من الوجود والملكية يتم عن طريق تشكيل لجان الجرد. ويصدر مع أمر تشكيل اللجان تحديد دائرة اختصاص كل لجنة من حيث عناصر المخزون المكلفة بجردها والمخازن أو المناطق الجغرافية الواقعة في اختصاصاتها. ويتم التحقق من الوجود عن طريق المعاينة والعد أو الوزن أو القياس على حسب طبيعة عنصر المخزون. وتسجل نتائج هذه المعاينة والعد أو الوزن أو القياس في كشوف تسمى كشوف الجرد لكل عنصر من عناصر المخزون على حدة. وحتى تحقق المعاينة الهدف منها وهو استيضاح سلامة وخصائص الصنف فإن اللجنة عادة ما تضم فنياً متخصصاً في هذه الشؤون. وبعد التحقق من سلامة خصائص الصنف، يتم عد أو وزن أو قياس الموجود منه، وتدوين الكمية في كشوف الجرد. وإذا وجدت كميات غير مطابقة للمواصفات المفروض توافرها، فيجب فصل هذه الكميات عن باقي الكميات السليمة وتدوين ملاحظة توضح حالتها التي هي عليها.

ويجب أن تضم كشوف الجرد لكل صنف كل ما هو مملوك للمنشأة أو الوحدة المحاسبية في تاريخ الجرد بصرف النظر عن الموقع أو الحيازة. فإذا وقعت كمية من صنف معين لدى الغير فإن السند الدال على الملكية لا بد أن يكون سليماً ومستوفياً لجميع الأركان القانونية. كما يلزم التحقق من عدم وجود كميات من المخزون واقعة في حيازة المنشأة أو الغير وغير مملوكة لها، كأن تكون مباعة للعملاء مثلاً.

٢ ـ جـ ـ طرق تقييم المخزون محاسبياً:

يقوم التقييم المحاسبي للأصول عموماً على أساس قاعدة التكلفة التاريخية، ومن ثم فكل الطرق المحاسبية للتقييم تشتق من هذه القاعدة رغم ما تنطوي عليه من أوجه قصور جوهرية يتم تناولها في دراسات متقدمة. وتعني قاعدة التكلفة التاريخية أن الأصل يقوم في الدفاتر بثمن الشراء وقت الشراء مضافاً إليه جميع التكاليف اللازمة لتوصيل الأصل لمخازن المنشأة أو الوحدة المحاسبية أو لوضعه في حالة صالحة للاستخدام. وبالنسبة للمخزون تنطوي التكاليف التاريخية على ثمن الشراء إذا كانت الشروط تسليم محل المشترى، وعلى ثمن الشراء والرسوم الجمركية ومصاريف النقل والشحن والتفريغ والتأمين وخلافه من المصاريف حتى يصل المخزون الى مخازن الوحدة.

وإذا كانت الوحدة المحاسبية تتبع نظام الجرد المستمر في كل أو بعض عناصر المخزون فإن تقييم هذه العناصر يحقق غرضين: الأول هو تحديد تكلفة المباع أو المستخدم أو المستنفد من الصنف، والثاني هو تحديد تكلفة المتبقي والذي يمثل المخزون في تاريخ الجرد لأغراض مطابقة كلاهما بما هو موجود بالدفاتر. وبالتالي فإن نظام الجرد المستمر يحقق رقابة مستمرة على تحقيق كل من الهدفين. أما إذا كانت الوحدة المحاسبية تتبع نظام الجرد الدوري، فإن التقييم يهدف إلى تحديد تكلفة ما هو موجود فعلاً على أن تتحدد تكلفة المباع أو المستخدم أو المستنفد كمتمم حسابي من واقع المعادلة:

رصيد أول الفترة + صافي المشتريات بتكلفة الوصول للمخازن - رصيد آخر الفترة = تكلفة المباع أو المستخدم أو المستنفد.

ولما كانت الكميات التي تقوم الوحدة المحاسبية بشرائها على مدار الفترة المحاسبية من كل عنصر من عناصر المخزون تكون في العادة متعددة فإن احتمال اختلاف تكلفة الوحدة من كمية الى أخرى في ظل الظروف الاقتصادية المتغيرة يكون كبيراً، ونتيجة لذلك نجد أن طرق تقييم المخزون محاسبياً متعددة، رغم انبثاقها كلها من قاعدة واحدة وهي قاعدة التكلفة التاريخية.

وسوف نعرض باختصار وتبسيط لكل من طرق التقييم المحاسبية التالية:

١ ـ طريقة مخزون الأساس	The Base Stock Method
٢ ـ طريقة تمييز التكاليف	The Cost Identification Method
٣ ـ طريقة المتوسط المرجح للتكلفة	Weighted Average Cost Method
٤ ـ طريقة الوارد أولا صادر أولا	First in First out (FIFO)
٥ ـ طريقة الوارد أخيراً صادر أولا	Last in First out (LIFO)

٢ ـ جـ ـ ١: طريقة مخزون الأساس:

تقوم طريقة مخزون الأساس على افتراض أن الكميات الموجودة من الصنف في آخر الفترة هي من أقدم الكميات التي كانت موجودة خلال الفترة، وبالتالي تكون تكلفتها هي أقدم التكاليف.

فلو فرض مثلاً أن كميات الوارد والمنصرف والرصيد من صنف معين خلال السنة المالية المنتهية في ٨٤/١٢/٣١ كانت كالآتي:

تاريخ		وارد	صادر	رصيد	
	كمية	سعر الوحدة	كمية	كمية	سعر الوحدة
				٣٢٠	١٠
١/١٥	٢٠٠	١٢		٥٢٠	
٣/٢٥			١٨٠	٣٤٠	
٦/٢٦			١٠٠	٢٤٠	
٩/٢٩	٢٠٠	١٤		٤٤٠	
١١/٢٢			١٣٠	٣١٠	
١٢/٣١				٣١٠	

فتؤدي هذه الطريقة الى أن تقوم الكمية الموجودة في ١٩٨٤/١٢/٣١، وهي ٣١٠ وحدة على اعتبار أنها من بين وحدات رصيد أول الفترة، وذلك بالرغم من أن هذا الرصيد قد نقص فعلاً الى ٢٤٠ وحدة في ٦/٢٦. ويترتب على ذلك أن تكون قيمة مخزون اخر الفترة مساوية لمبلغ ٣١٠٠ جنيه (٣١٠ وحدة × ١٠ جنيه للوحدة)، وتكون تكلفة البضاعة المباعة مساوية [١٠ وحدات × ١٠ جنيه + ٢٠٠ وحدة × ١٢ جنيه + ٢٠٠ وحدة × ١٤ جنيه] = ٥٣٠٠ جنيه. وتؤدي هذه الطريقة الى تخفيض قيمة المخزون في الميزانية عما يجب في ظل ارتفاع الأسعار والعكس في حالة انخفاض الأسعار، كما تتعارض مع التدفق الطبيعي لكميات المخزون على مر الزمن، كما يصعب تطبيقها في ظل نظام الجرد المستمر. وبالرغم من ذلك فيحبذها البعض على اعتبار أنها تؤدي الى مقابلة أكثر سلامة للايرادات بالمصروفات في ظل الارتفاع المستمر للأسعار، لأن تكلفة البضاعة المباعة خلال الفترة سوف تنطوي على تكلفة البضاعة المشتراة خلال الفترة دون رصيد أول الفترة أو جزء منه، والذي تكون تكلفته أقل بالنسبة للأسعار السارية خلال الفترة.

٢ ـ جـ ـ ٢ : طريقة تمييز التكاليف :

تقوم هذه الطريقة على افتراض امكانية تمييز تكلفة كل وحدة من الوحدات

الصادرة من الصنف ومن ثم امكانية تمييز تكلفة كل وحدة من وحدات مخزون آخر الفترة. فلو فرضنا بالمثال بعالية أنه أمكن تمييز الكميات الصادرة ومجموعها ٤١٠ وحدة من اجمالي الكميات المتاحة وهي ٧٢٠ وحدة كالآتي:

في ٣/٢٥ : ١٠٠ وحدة من رصيد أول الفترة و٨٠ وحدة من وارد ١/١٥.
في ٦/٢٦ : ٥٠ وحدة من رصيد أول الفترة و٥٠ وحدة من وارد ١/١٥
في ١١/٢٢ : ٣٠ وحدة من رصيد أول الفترة و١٠٠ وحدة من وارد ٩/٢٩.

فيكون مخزون آخر الفترة مكوناً ومقوماً كالآتي:

من مخزون أول الفترة (٣٢٠ - ١٨٠) × ١٠ = ١٤٠٠ جنيه
من وارد ١/١٥ (٢٠٠ - ١٣٠) × ١٢ = ٨٤٠ جنيه
من وارد ٩/٢٩ (٢٠٠ - ١٠٠) × ١٤ = ١٤٠٠ جنيه
المجموع ٣٦٤٠ جنيه

وتكون تكلفة المبيعات مساوية لمبلغ ٤٧٦٠ جنيه [(١٨٠ × ١٠) + (١٣٠ × ١٢) + (١٠٠ × ١٤)].

ورغم أن هذه الطريقة تبدو أكثر الطرق عدالة لتطبيق قاعدة التكلفة التاريخية، إلا أنه يصعب تطبيقها عملاً في الأصناف كثيرة العدد والمتماثلة التي يصعب التمييز بينها. وهي أقل الطرق شيوعاً في الاستخدام في الحياة العملية. هذا ويمكن استخدام هذه الطريقة في ظل نظام الجرد المستمر.

٢ ـ جـ ـ ٣ ـ طريقة المتوسط المرجح للتكلفة:

تقوم هذه الطريقة، بعكس الطريقة السابقة، على افتراض عدم إمكانية تمييز الوحدات وامتزاج التكاليف، بمعنى أنه عندما تضاف كمية جديدة واردة للمخازن الى ما كان موجوداً بها، فإن التكلفة الخاصة بهذه الكمية تمتزج بتكلفة ما كان موجوداً وتعطي متوسطاً موحداً للتكلفة للكمية التي توجد في المخزون في أي لحظة. وبتطبيق هذه الطريقة على المثال الوارد في البند الفرعي ٢ ـ ب ـ ١ بعاليه تظهر بطاقة الصنف في حسابات المخازن كالآتي:

مسلسل	تاريخ	وارد			صادر			رصيد		
		كمية	سعر	قيمة	كمية	متوسط التكلفة	قيمة	كمية	متوسط التكلفة	قيمة
			جنيه	جنيه		جنيه	جنيه		جنيه	جنيه
١	١/١							٣٢٠	١٠	٣٢٠٠
٢	١/١٥	٢٠٠	١٢	٢٤٠٠				٥٢٠	١٠,٧٧	٥٦٠٠
٣	٣/٢٥				١٨٠	١٠,٧٧	١٩١٨٦٠	٣٤٠	١٠,٧٧	٣٦٨١٤٠
٤	٦/٢٦				١٠٠	١٠,٧٧	١٠٧٧	٢٤٠	١٠,٧٧	٢٦٠٤٤٠
٥	٩/٢٩	٢٠٠	١٤	٢٨٠٠				٤٤٠	١٢,٢٨	٥٤٠٤٤٠
٦	١١/٢٢				١٣٠	١٢,٢٨	١٥٩٦٤	٣١٠	١٢,٢٨	٣٨٠٨
٧	١٢/٣١	٤٠٠	١٣	٥٢٠٠	٤١٠	١١,٢	٤٥٩٢٠	٣١٠	١٢,٢٨	٣٨٠٨

ويوضح مجموع خانة الصادر تكلفة البضاعة المباعة (أو تكلفة المواد المستخدمة) خلال الفترة طبقاً لطريقة المتوسط المرجح . كما يوضح السطر الأخير في خانة الرصيد كمية وتكلفة مخزون آخر الفترة طبقاً لنفس الطريقة وكذلك متوسط تكلفة الوحدة لاستخدامه في بداية الفترة التالية .

ويلاحظ أن متوسط التكلفة يتغير ويلزم حسابه عند ورود كميات جديدة للمخازن بأسعار تختلف عن متوسط التكلفة قبل الورود. ففي السطر الثاني مثلاً تم حساب متوسط جديد للتكلفة عندما وردت كمية ٢٠٠ وحدة بسعر ١٢ جنيه للوحدة وتم ذلك كالآتي:

$$\frac{\text{قيمة الموجود + قيمة الوارد}}{\text{كمية الموجود + كمية الوارد}} = \frac{٣٢٠٠ + ٢٤٠٠}{٣٢٠ + ٢٠٠} = ١٠,٧٧ \text{ جنيه تقريباً}$$

ويظل هذا المتوسط مستخدماً حتى ترد كمية جديدة، كما في السطر الخامس مثلاً، بسعر يختلف عن هذا المتوسط فيعاد حساب المتوسط بنفس الطريقة.

وتعتبر طريقة المتوسط المرجح من الطرق الشائعة الاستخدام عملاً، كما أنها طريقة التقويم المتبعة في النظام المحاسبي الموحد في مصر لعناصر المخزون، كما يمكن استخدامها بسهولة في ظل نظام الجرد المستمر.

٢ - جـ - ٤ - طريقة الوارد أولا صادر أولا:

تقوم هذه الطريقة على افتراض أن تدفق التكاليف يجب أن يتمشى مع التدفق الطبيعي لوحدات المخزون عند الصرف من المخازن لأغراض البيع أو الاستخدام. فعند الصرف عادة ما يراعى صرف أقدم الوحدات في المخزون أولاً ويتبقى بالمخازن أحدث الكميات الواردة. وبالتالي يتم تقييم المنصرف على أساس أنه من أقدم الكميات الموجودة. وبالتالي يسعر في الصرف بأسعار تلك الكميات.

وبتطبيق هذه الطريقة على البيانات الواردة بعاليه، نجد أن بطاقة الصنف في حسابات المخازن، تظهر كالآتي:

م	تاريخ	وارد			صادر			رصيد		ملاحظات
		كمية	سعر	قيمة	كمية	سعر	قيمة	كمية	قيمة	
			جنيه	جنيه		جنيه	جنيه		جنيه	
١	١/ ١							٣٢٠	٣٢٠٠	سعر الوحدة ١٠
٢	١/١٥	٢٠٠	١٢	٢٤٠٠				٥٢٠	٥٦٠٠	١٢×٢٠٠ ١٠×٣٢٠
٣	٣/٢٥				١٨٠	١٠	١٨٠٠	٣٤٠	٣٨٠٠	١٠×١٤٠ ١٢×٢٠٠
٤	٦/٢٦				١٠٠	١٠	١٠٠٠	٢٤٠	٢٨٠٠	١٢×٢٠٠ ١٠× ٤٠
٥	٩/٢٩	٢٠٠	١٤	٢٨٠٠				٤٤٠	٥٦٠٠	١٠× ٤٠ ١٢×٢٠٠+ ١٤×٢٠٠
٦	١١/٢٢				٤٠ ٩٠	١٠ ١٢	١٤٨٠	٣١٠	٤١٢٠	١٢×١١٠ ١٤×٢٠٠
٧	١٢/٣١	٤٠٠		٥٢٠٠	٤١٠		٤٢٨٠	٣١٠	٤١٢٠	

ويلاحظ أن أعداد البطاقة بهذه الطريقة يتم في ظل نظام المخزون المستمر، حيث قـومت الكميات الصـادرة أولاً بأول عـلى أسـاس أسعـار أقـدم الكميـات الموجودة. فالكمية المنصرفة في ٣/٢٥، وهي ١٨٠ وحدة اعتبرت من رصيد أول الفترة وقومت على أساس ١٠ جنيه للوحدة، وهي تكلفة الوحـدة من رصيد أول الفترة. والكمية المنصرفة يوم ٦/٢٦ ، وهي ١٠٠ وحدة اعتبـرت أنها من رصيد أول الفترة أيضاً، والذي تبقى منه بعد صرفية ٣/٢٥ عدد ١٤٠ وحدة، ويتبقى منه بعد صرفية ٦/٢٦ عدد ٤٠ وحدة. وقد صرفت هذه الوحدات في ١١/٢٢ ثم استكملت الوحدات المطلوبة بعدد ٩٠ وحدة من وارد يوم ١/١٥ ، والتي قومت بسعر ١٢ جنيه للوحدة. ويتبقى في المخازن في ١٢/٣١ ، عدد ٣١٠ وحدة، منها

٢٠٠ وحدة تمثل آخر ما ورد للمخازن بسعر ١٤ جنيه للوحدة، والباقي وعدده ١١٠ وحدات اعتبرت من بين الوارد السابق مباشرة (وهو بتاريخ ١٥/١) وقومت بسعر ١٢ جنيه للوحدة.

ويظهر عمود الصادر تكلفة البضاعة المباعة (أو تكلفة المواد المستخدمة) من هذا الصنف، كما يظهر تكلفة رصيد آخر الفترة في السطر الأخير من عمود الرصيد.

أما إذا كانت الوحدة المحاسبية تتبع نظام المخزون الدوري، فإن تكلفة البضاعة (المباعة أو المواد المستخدمة) تتحدد بالمعادلة التالية:

تكلفة المخزون أول الفترة + تكلفة الوارد خلال الفترة (المشتريات) - تكلفة المخزون آخر الفترة = تكلفة المباع أو المستخدم خلال الفترة.

ولا تتحدد تكلفة المباع أو المستخدم في ظل نظام المخزون الدوري حتى يتم تحديد تكلفة مخزون آخر الفترة. ويتم ذلك بالنسبة للمثال بعاليه كالآتي:

عدد وحدات المخزون آخر الفترة		٣١٠ وحدة
عدد وحدات آخر طلبية واردة		٢٠٠ وحدة
عدد الوحدات من الطلبية الواردة السابقة للأخيرة		١١٠ وحدة
المجموع	٣١٠	
قيمة مخزون آخر الفترة: من آخر طلبية = ٢٠٠ × ١٤ =		٢٨٠٠ جنيه
من الطلبية السابقة = ١١٠ × ١٢ =		١٣٢٠ جنيه
جملة تكلفة مخزون آخر الفترة		٤١٢٠ جنيه

تكلفة المباع (أو المستخدم) = ٣٢٠٠ + (٢٤٠٠ + ٢٨٠٠) - ٤١٢٠ = ٤٢٨٠ جنيه

وتؤدي طريقة الوارد أولاً صادر أولاً الى اظهار مخزون آخر الفترة في الميزانية مقوماً بأقرب الأسعار أو أقرب التكاليف من تاريخ اعداد الميزانية العمومية. بينما تظهر تكلفة البضاعة المبعة في حساب المتاجرة (أو تكلفة المواد المستخدمة في حساب الانتاج أو التشغيل) مقومة بأقدم الأسعار أو التكاليف. وهذا يؤدي، في ظل اتجاه الأسعار أو التكاليف للارتفاع الى زيادة رقم مجمل الربح عما يظهر في ظل

أي من الطرق الثلاث السابقة. والعكس صحيح طبعاً في ظل اتجاه الأسعار أو التكاليف للانخفاض.

٢ ـ جـ ـ ٥ ـ طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً:

وتقوم هذه الطريقة على افتراض أن الصرف من المخازن يتم من آخر الكميات الواردة ويقوم بأسعارها. بعكس الطريقة السابقة تماماً. وهي، كطريقة مخزون الأساس تؤدي الى تحقيق مقابلة أفضل للايرادات بالمصروفات في ظل التقلبات في الأسعار.

مسلسل	تاريخ	وارد			صادر			رصيد		ملاحظات
		كمية	سعر	قيمة	كمية	سعر	قيمة	كمية	قيمة	
			جنيه	جنيه		جنيه	جنيه		جنيه	جنيه
١	١/ ١							٣٢٠	٣٢٠٠	سعر الوحدة ١٠
٢	١/١٥	٢٠٠	١٢	٢٤٠٠				٥٢٠	٥٦٠٠	١٠×٣٢٠ ١٢×٢٠٠
٣	٣/٢٥				١٨٠	١٢	٢١٦٠	٣٤٠	٣٤٤٠	١٢× ٢٠ ١٠×٣٢٠
٤	٦/٢٦				٢٠ ٨٠	١٢ ١٠	١٠٤٠	٢٤٠	٢٤٠٠	١٠×٢٤٠
٥	٩/٢٩	٢٠٠	١٤	٢٨٠٠				٤٤٠	٥٢٠٠	١٠×٢٤٠ ١٤×٢٠٠
٦	١١/٢٢				١٣٠	١٤	١٨٢٠	٣١٠	٣٣٨٠	١٠×٢٤٠ ١٤× ٧٠
٧	١٢/٣١	٤٠٠		٥٢٠٠	٤١٠		٥٠٢٠	٣١٠	٣٣٨٠	

وبتطبيق هذه الطريقة على البيانـات الواردة بنفس المثـال بعاليـه، نجد أن بطاقة الصنف للمخزون المستمر كما تظهر في حساب المخـازن، تظهـر بالصـورة الواردة بعاليه.

ويلاحظ أن تكلفة المباع أو المستخدم (عمود الصادر) تقترب كثيراً منها في ظل مخزون الأساس عن أي من الطرق السابقة، كما أن مخزون آخر الفترة (آخـر سطر في عمود الرصيد) يقترب كثيراً أيضاً من طريقة مخزون الأساس.

وإذا كانت الوحدة المحاسبية تتبع نـظام الجرد الـدوري، فإن تـطبيق هذه الطريقة عـلى وجه الـدقة يتـطلب امكانيـة تمييز وحـدات آخر الفتـرة على حسب مصدرها. فيلاحظ في المثال بعاليه أن من بين ٣١٠ وحدة هي مخزون آخر الفترة، ٢٤٠ وحدة من مخزون أول الفترة، و ٧٠ وحدة من آخر طلبية واردة. وهـذا هو السبب في اختلاف هذه الطريقة عن طريق مخزون الأساس. ومتى تم التعرف على مصدر وحدات مخزون آخر الفترة فإنه يمكن تقييمها بتكلفتها وايجاد تكلفة المباع أو المستخدم طبقاً للمعادلة السابق توضيحها في البند الفرعي السابق.

٢ ـ جـ ـ ٦ ـ مقارنة مبسطة بين أهم طرق التقييم:

تختلف نتائج كـل من الطرق الخمس السـابقة فيـما يتعلق بقيمة المخـزون المتبقي في نهاية الفترة وفيما يتعلق بتكلفة البضاعة (أو المواد المستخدمة) عن أي من الطرق الأخرى إذا ما حدثت اختلافات في أسعـار الكميات المختلفـة على مـدار الفترة، بالاضافة الى اختلاف تكلفة الوحدة من رصيد أول الفترة عن الوحدات المشتراة خلال الفترة. أما إذا بقيت الأسعار (أو التكاليف) ثابتة على مر الزمن فإن كل هذه الطرق تؤدي الى نفس النتيجة، وإذا ما استبعدنا طريقة تمييز التكـاليف (حيث التمييز تم عشوائياً) وقمنا بمقارنة نتائج الطرق الأربع الباقية لوجدنا الآتي:

	طريقة مخزون الأساس	المتوسط المرجح	FIFO	LIFO
	جـ	جـ	جـ	جـ
مخزون أول الفترة (٣٢٠ وحدة)	٣٢٠٠	٣٢٠٠	٣٢٠٠	٣٢٠٠
الوارد خلال الفترة (٤٠٠ وحدة)	٥٢٠٠	٥٢٠٠	٥٢٠٠	٥٢٠٠
المتاح خلال الفترة (٧٢٠ وحدة)	٨٤٠٠	٨٤٠٠	٨٤٠٠	٨٤٠٠
الصادر خلال الفترة (تكلفة المباع أو المستخدم ٤١٠ وحدة)	٥٣٠٠	٤٥٩٢	٤٢٨٠	٥٠٢٠
مخزون آخر الفترة (٣١٠ وحدة)	٣١٠٠	٣٨٠٨	٤١٢٠	٣٣٨٠
ما كان متاحاً خلال الفترة (٧١٠ وحدة)	٨٤٠٠	٨٤٠٠	٨٤٠٠	٨٤٠٠

فمن الواضح أنه في ظل ارتفاع الأسعار تؤدي طريقة مخزون الأساس الى أعلى تكلفة للمباع أو المستخدم وأقل تكلفة لمخزون آخر الفترة. ورغم أن ذلك يؤدي الى مقابلة أفضل لايرادات الفترة بتكاليفها، إلا أن المخزون الذي يظهر في الميزانية قد تبتعد تكلفته كثيراً عن تكلفة احلاله في تاريخ الميزانية. فإذا افترضنا أن سعر إحلال المخزون في ١٢/٣١ ما زال ١٤ جنيه للوحدة، فإن قيمة المخزون تكون ٤٣٤٠ جنيه (٣١٠ وحدة × ١٤ جنيه)، وقد أظهرت طريقة مخزون الأساس هذا المخزون بتكلفة قدرها ٣١٠٠ جنيه وتقترب نتائج طريقة LIFO من طريقة مخزون الأساس. أما طريقة FIFO فهي تؤدي في ظل ارتفاع الأسعار الى انخفاض تكلفة المباع أو المستخدم عن باقي الطرق الأربعة، وبالتالي تؤدي الى زيادة مجمل ربح الفترة عن باقي الطرق، وتكون مقابلة الايرادات بالمصروفات في ظلها أقل تفضيلاً عن باقي الطرق، غير أنها في نفس الوقت تظهر مخزون آخر الفترة في الميزانية بأقرب التكاليف التاريخية من سعر الاحلال. أما طريقة المتوسط المرجح فهي تؤدي الى مقابلة أفضل للايرادات بالمصروفات عن طريقة FIFO كما تؤدي الى تقييم لمخزون آخر الفترة أفضل من مخزون الأساس ومن طريقة LIFO.

ويتضح مما تقدم أن لكل من هذه الطرق تأثيرين متضادين أحدهما على تكلفة المباع أو المستخدم والثاني على تكلفة مخزون آخر الفترة. وتؤثر تكلفة المباع

أو المستخدم في مجمل الربح ومن ثم صافي الربح ، وتؤثر تكلفة مخزون آخر الفترة على مدى سلامة التعبير عن المركز المالي كما تظهره الميزانية العمومية . فإذا كانت احدى هذه الطرق مفضلة في ظل ظروف معينة لتحقيق هدف معين فهي بلا شك سوف تكون أقل تفضيلاً في نفس الظروف عن طرق اخرى لتحقيق أهداف أخرى . وكل ما يمكن قوله في هذا الشأن على هذا المستوى المبدئي من الدراسة أن السبب في هذه التناقضات يرجع الى التزام المحاسبة في مجال الممارسة بقاعدة التكلفة التاريخية ، والتي إذا اختلفت على مدار الفترة المحاسبية أدت الى ضرورة الاختيار من بين هذه الطرق والتي لا يمكن تفضيل احداها على الأخرى تحقيقاً لكل الأهداف في ظل أي الظروف .

ونختتم هذا البند الفرعي باستكمال المثال السابق بما يوضح أثر هذه الطرق على مجمل الربح ومجمل الأصول . وسوف نفترض أن الوحدة من المخزون في المثال السابق تباع بسعر بيع ثابت على مدار الفترة المحاسبية قدره ١٨ جنيه للوحدة ، لتكون قيمة المبيعات في ظل الطرق الأربع = ٤١٠ × ١٨ = ٧٣٨٠ جنيه . ونفترض أيضاً أن مجموع الأصول بخلاف مخزون آخر الفترة بلغت ٤٠٠٠٠ جنيه . ويكون أثر كل من هذه الطرق على الأرباح ومجموع الأصول كالآتي :

	مخزون الأساس	المتوسط المرجح	FIFO	LIFO
	جـ	جـ	جـ	جـ
المبيعات	٧٣٨٠	٧٣٨٠	٧٣٨٠	٧٣٨٠
تكلفة المبيعات	٥٣٠٠	٤٥٩٢	٤٢٨٠	٥٠٢٠
مجمل الربح	٢٠٨٠	٢٧٨٨	٣١٠٠	٢٣٦٠
مجموع الأصول بخلاف المخزون	٤٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	٤٠٠٠٠
+ المخزون	٣١٠٠	٣٨٠٨	٤١٢٠	٣٣٨٠
مجموع الأصول	٤٣١٠٠	٤٣٨٠٨	٤٤١٢٠	٤٣٣٨٠

ويلاحظ أن طريقة مخزون الأساس تحقق أقل الأرباح في ظل ارتفاع الأسعار، كما تؤدي الى أقل مجموع للأصول، بينما تؤدي طريقة FIFO الى أقصى الأرباح وأكبر مجموع للأصول في ظل نفس الظروف، كما يلاحظ أن الفرق بين أرباح FIFO وأرباح LIFO مثلاً يبلغ ٧٤٠ جنيه (٣١٠٠ - ٢٣٦٠)، كما أن الفرق بين مجموع الأصول المترتبة على اتباعها يبلغ (٤٤١٢٠ - ٤٣٣٨٠) ٧٤٠ جنيه أيضاً. ذلك بالضرورة لأن نقص الأرباح يؤدي الى نقص ما كان من الممكن أن يوجد من أصول، والعكس.

٢ ـ د ـ الحيطة والحذر في تقييم المخزون:

يمكن أن يترتب على اتباع قاعدة التكلفة التاريخية في بعض الأحوال أن تزيد تكلفة المخزون آخر الفترة عن القيمة السوقية لهذا المخزون. وينتج ذلك عادة في حالة اتجاه أسعار احلال عناصر المخزون في السوق الى الانخفاض، بصرف النظر عن طريقة المخزون المتبعة. غير أن ذلك في حالة اتجاه الأسعار للانخفاض يكون أكثر وضوحاً في ظل طريقتي الوارد أخيراً صادر أولاً ومخزون الأساس عن الوارد أولاً صادر أولاً والمتوسط المرجح. كما أن بعض عناصر المخزون الراكدة قد تصاب بالقدم على مر الزمن مما يؤدي الى انخفاض أسعار احلالها أو أسعار بيعها عن تكلفتها لظهور بدائل أفضل منها، حتى لو كانت الاتجاهات العامة للأسعار صاعدة.

ويقتضي تطبيق قاعدة الحيطة والحذر في مثل هذه الظروف الخروج على قاعدة التكلفة التاريخية وتقييم عناصر المخزون طبقاً لما يعرف محاسبياً بطريقة (التكلفة أو سعر السوق أيهما أقل). ويمكن اتباع هذه الطريقة بالتوازي مع أي من الطرق السابق شرحها لأغراض تحديد التكلفة، وتتم المقارنة بين تكلفة كل عنصر أو مجموع عناصر المخزون وسعر الاحلال في السوق (الشراء من السوق) وقت التقييم (كما يمكن اجراء المقارنة بين التكلفة وصافي القيمة البيعية إذا كانت تقل عن سعر الاحلال في السوق).

ولنفرض توضيحاً لهذه الطريقة أن المخزون لدى منشأة النجاح يتكون من

أربعة عناصر، بالوحدات والتكلفة (طبقاً لطريقة FIFO أو LIFO أو المتوسط المرجح أو مخزون الأساس) وسعر الاحلال للوحدة كالآتي:

العنصر	عدد الوحدات	التكلفة	سعر الاحلال للوحدة جنيه	تكلفة الاحلال	التكلفة أو السوق أيهما أقل
أ	٥٠٠	٥٠٠٠	١١	٥٥٠٠	٥٠٠٠
ب	١٠٠٠	٦٥٠٠	٥	٥٠٠٠	٥٠٠٠
جـ	٢٠٠	٢٢٠٠	١٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠
د	٤٥٠	١٣٥٠	٤	١٨٠٠	١٣٥٠
مجموع		١٥٠٥٠		١٤٣٠٠	١٣٣٥٠

هذا ويمكن تطبيق طريقة التكلفة أو السوق أيهما أقل باحدى طريقتين:

الأولى: هي اختيار الأقل لكل عنصر من العناصر على حدة بين التكاليف وسعر الاحلال، ويترتب على هذه الطريقة أن تصبح قيمة المخزون في المثال بعاليه مبلغ ١٣٣٥٠ جنيه، بينما تكلفته التاريخية ١٥٠٥٠ جنيه.

والثانية: هي اختيار الأقل من مجموعي التكلفة وتكلفة الاحلال، أي اختيار أقل القيمتين بالنسبة لعناصر المخزون مجتمعة وليس لكل عنصر على حدة، وتصبح قيمة المخزون طبقاً لذلك للمثال بعاليه هي ١٤٣٠٠ جنيه بالمقارنة بتكلفته التاريخية في الدفاتر وهي ١٥٠٥٠ جنيه. ولا شك في أن الطريقة الأولى أكثر حذراً من الطريقة الثانية، ويترتب عليها أقل قيمة ممكنة للمخزون. وقد تعرضت الطريقة بصفة عامة (التكلفة أو السوق أيهما أقل) بكل من طريقتي تطبيقها لكثير من النقد، وخاصة بالنسبة لعناصر المخزون المستهدف استخدامها أو استنفادها في عمليات المشروع وغير المستهدف بيعها بحالتها. ولن تتعرض لهذا الجدل في هذا المقام المتواضع.

ويترتب على اتباع طريقة التكلفة أو السوق أيهما أقل، ويقتضي الأمر

استخدامها بالتوازي مع احدى طرق التكلفة السابقة، ضرورة تكوين مخصص بالفرق بين التكلفة التاريخية وتكلفة الاحلال للعناصر بصفة مجتمعة، أو التكلفة أو السوق أيهما أقل لكل عنصر بصفة مستقلة. وفي الحالة الأولى يلزم تكوين مخصص للمثال بعاليه بمبلغ ٧٥٠ جنيه(١٥٠٥٠ـ ١٤٣٠٠)، ويتم ذلك بقيد مماثل لما يلي:

٧٥٠		من حـ/خسائر انخفاض أسعار المخزون المحتملة	
	٧٥٠		الى حـ/مخصص انخفاض أسعار المخزون

ويقفل حساب الخسائر في حساب الأرباح والخسائر، ويظهر حساب المخصص مطروحاً طرحاً شكلياً من حساب المخزون في الميزانية.

أما في حالة اختيار الأقل بين سعر الاحلال والتكلفة لكل عنصر بصفة مستقلة فيكون المخصص بمبلغ ١٧٠٠ جنيه (١٥٠٥٠ ـ ١٣٣٥٠). ويجري بهذا الفرق قيد مماثل للقيد بعاليه ويعالج طرفيه نفس المعالجة.

٢ ـ هـ ـ التسويات الجردية المتعلقة بالمخزون:

يمكننا أن نميز بين نوعين من التسويات الخاصة بالمخزون في نهاية الفترة المحاسبية أو خلالها، النوع الأول وينبثق من نظام الجرد المتبع، والثاني ينتج عن نتائج الجرد الفعلي بصرف النظر عن نظام الجرد المتبع. فإذا كانت المنشأة تتبع نظام المخزون المستمر ومن ثم الجرد المستمر، فإن تكلفة البضاعة المباعة أو تكلفة المواد أو الخامات المستخدمة تكون قد تحددت بصفة مستمرة على مدار الفترة، كما أن حساب المخزون في الدفاتر يظهر ما يجب أن يكون موجوداً في المخازن في نهاية الفترة، أما إذا كانت المنشأة تتبع نظام المخزون والجرد الدوري، فإن تكلفة البضاعة المباعة أو المواد والخامات المستخدمة لا تحدد إلا عند الجرد والتعرف على مقدار الموجود آخر الفترة من المخزون، ويلزم في هذه الحالة اجراء قيود التسوية اللازمة لتحديد تكلفة المباع أو المستخدم كما سبق وعرضناها في الفصل الثامن، وذلك بتوسيط حساب لتكلفة البضاعة المباعة (أو تكلفة المواد أو الخامات المستخدمة) يتم فتحه لهذا الغرض في نهاية الفترة المحاسبية. ويتم إثبات مخزون آخر الفترة عندما يتحدد من واقع الجرد الفعلي بجعل حساب

المخزون مديناً وحساب تكلفة البضاعة المباعة (أو المواد أو الخامات المستخدمة) دائناً، بعد اقفال حسابات المخزون أول الفترة والمشتريات ومردوداتها ومسموحاتها ومصاريف النقل للداخل والخصم المكتسب فيه (في حـ/تكلفة البضاعة المباعة أو ما يحل محله).

أما النوع الثاني من التسويات فهو ينتج عن نتائج الجرد الفعلي بمراحله من تحقق من وجود وملكية وقيمة بصرف النظر عن كونه جرداً مستمراً أو دورياً. فعادة ما تسفر نتائج الجرد عن عجز أو زيادة في كمية أو في قيمة بعض عناصر المخزون. ويلزم في ظل هذه الأوضاع أن يقتصر ما يظهر من مخزون في الميزانية على ما يوجد في مخازن المنشأة ومن ممتلكاتها فعلاً، أو ما يوجد لدى الغير لحسابها ومن ممتلكاتها فعلاً، بصرف النظر عما تظهره الدفاتر من أرصدة. ويلزم في هذا الصدد التمييز بين العجز أو الزيادة المسموح بها والتي تقتضيها طبيعة عناصر المخزون أو طريقة تداولها، والعجز والزيادة غير المسموح بها والتي عادة ما تنتج عن إهمال أو خطأ أو سرقة أو ضياع، ويلزم تقصي أسباب الأخيرة وتحديد المسؤول عنها قبل تسويتها، أما الأولى فيتم تسويتها بالضرورة.

وعادة ما يحمل العجز المسموح به على تكلفة المباع أو المستخدم كما تخصم الزيادة المسموح بها من هذه التكلفة. أما العجز غير المسموح به فيجعل المسؤول عنه مديناً بقيمته حتى يتم البت فيه، وإذا كان العجز ناتجاً عن ظروف طارئة أو قهرية لا يمكن التحكم فيها فيلزم تسويته، أما الزيادة غير المسموح بها فإنها عادة ما تكون ناتجة عن خطأ يلزم تصحيحه.

ولنفرض مثلاً توضيحياً لهذه الاجراءات أن نتائج الجرد الفعلي لمخازن منشأة النجاح لانتاج وتجارة الورق، لعناصر المخزون المستمر وعناصر المخزون الدوري قد أسفرت عن الآتي:

رقم العنصر	نوع	نظام الجرد	نتيجة الجرد والمساءلة	تاريخ الجرد
١٢٣	رجينه	مستمر	عجز مسموح به ١٨ ك تكلفتها ١٩٨ جنيه	١/٢٣
٢٣٥	لب	دوري	عجز غير مسموح به ٤٧ بالة متعفنة للأهمال ولفت نظر أمين المخزن، تكلفتها ٤٧٠٠ جنيه.	١٢/٣١
٥١٠	سيور	مستمر	زيادة ٥٤ متر تكلفتها ٥٤٠ جنيه، اذن صرف ١٣٤ في ٧/١٢ سجل في الدفاتر ولم يصرف حيث تم اصلاح السير القديم.	٧/١٢
١٢٣	رجينة	مستمر	زيادة مسموح بها ٧ ك تكلفتها ٧٧ جنيه	٤/٢٢
٤٠١	ورق	مستمر	عجز مسموح به ٢٥ طن تكلفتها ١٢٥٠ جنيه، دشت.	٦/٢٥

وتستدعي هذه النتائج ضرورة اجراء قيود التسوية التالية:

في ١/٢٣ :

١٩٨ من حـ/تكلفة المواد المستخدمة

١٩٨ الى حـ/مخازن المواد ـ رجينة

تسوية عجز مخازن الرجينة نتيجة الجرد المفاجىء يوم ١/٢٣.

في ٤/٢٢ :

٧٧ من حـ/مخازن المواد ـ رجينة

٧٧ الى حـ/تكلفة المواد المستخدمة

تسوية زيادة مخازن الرجينة نتيجة الجرد المفاجىء يوم ٤/٢٢.

في ٦/٢٥ :

١٢٥٠ من حـ/تكلفة البضاعة المباعة ـ ورق

١٢٥٠ الى حـ/مخازن البضاعة ـ ورق

إثبات عجز مخزون الورق بالدشت نتيجة الجرد المفاجىء يوم ٦/٢٥.

: ١٢/٣١

٥٤٠		من حـ/مخزون المهمات ـ سيور
	٥٤٠	الى حـ/تكلفة المهمات المستخدمة
		تصحيح الخطأ في إثبات اذن الصرف رقم ١٣٤ في ٧/١٢ الذي لم يصرف.
٤٧٠٠		من حـ/خسائر تلف المخزون
	٤٧٠٠	الى حـ/مخزون المواد ـ لب
		إثبات تلف ٤٧ بالة لب المكتشفة في الجرد الدوري في ١٢/٣١.

هذا ويراعى أن القيد الأخير (الخاص بتسوية اللب) يجب أن يراعى عند تحديد رصيد اللب في المخازن آخر الفترة في ظل المخزون الدوري. فإذا وجد أن تكلفة اللب الموجود فعلاً بخلاف التالف تبلغ ١٤١٩٠٠ جنيه، فإن القيد المثبت للمخزون آخر الفترة والمؤدي الى تسوية تكلفة البضاعة المباعة يجب أن يكون بمبلغ ١٤٦٦٠٠ جنيه، حتى لا تتضخم تكلفة البضاعة المباعة بقيمة التالف، ثم باجراء القيد بعاليه تنخفض قيمة المخزون الى ما هو موجود فعلاً بخلاف التآلف.

٣ ـ جرد الأصول الثابتة وتسوية حساباتها:

الأصول الثابتة هي عناصر ثروة تحصل عليها الوحدة المحاسبية لا لأغراض الاتجار فيها وإنما لاقتنائها أو لاستخدامها في الأنشطة المختلفة التي تقوم الوحدة المحاسبية من أجلها. ويطلق عليها أصولاً ثابتة لأنها طويلة الأجل ويمتد عمرها الانتاجي الى عدد من الفترات المحاسبية. وتنقسم الأصول الثابتة Fixed Assets الى عدد من المجموعات المستقر عليها للمشروعات التجارية والصناعية وهي: الأراضي، والمباني، والانشاءات، والطرق والمرافق، والآلات والمعدات، ووسائل النقل والانتقال، والأثاث والتركيبات، والعدد والأدوات. ويضاف الى ذلك في المشروعات الأخرى ما يتفق مع طبيعة نشاطها من أصول ثابتة، كالثروة الحيوانية في المشروعات الزراعية، والثروة التعدينية في الصناعات الاستخراجية.

وعادة ما يسهل التحقق من وجود وملكية الأصول الثابتة ومطابقة كميات

الموجود منها مع سجلات الأصول الثابتة، وتكمن مشكلة هذه الأصول في تقييمها، أي تحديد القيمة الملائمة لها أو للخدمات والمنافع التي ما زالت كامنة فيها في تاريخ الميزانية العمومية. إلا أن الالتزام بقاعدة التكلفة التاريخية بشأن تقييم هذه الأصول قد أدى الى تبسيط هذه المشكلة كثيراً وأدى في نفس الوقت الى عدم واقعية حلولها المحاسبية. وبالرغم من ذلك فسوف نلتزم على هذا المستوى المبدئي للدراسة بقاعدة التكلفة التاريخية، لأنها ما زالت الشائعة التطبيق عملاً.

ويتم تقييم الأصول الثابتة طبقاً لقاعدة التكلفة التاريخية بتكاليف الاقتناء مخصوماً منها ما يخص ما انقضى من عمرها الانتاجي من إهلاك. وتعرف تكاليف الاقتناء بأنها كل ما يلزم من نفقات لوضع الأصل في الصورة والمكان الملائم للاستخدام، أو تلك التي لا تؤدي الى زيادة قدرته أو كفاءته عما كانت عليه. أما الاهلاك فيعرف محاسبياً بأنه تخصيص أو توزيع تكلفة الأصل على مدار حياته الانتاجية بطريقة عادلة. وسوف نتناول تكاليف الاقتناء أولاً، ثم نتناول الاهلاك المحاسبي للأصول الثابتة.

٣ ـ أ ـ التفرقة بين النفقات الرأسمالية والمصروفات الجارية:

تعتبر قاعدة التفرقة بين النفقات الرأسمالية Capital Expenditures والمصروفات الجارية Current Expenses من أهم القواعد المحاسبية التي بمقتضاها تتحدد تكاليف اقتناء الأصول الثابتة من ناحية، والتي ينتج عنها التطبيق السليم لقاعدة مقابلة الايرادات الخاصة بالفترة المحاسبية بمصروفاتها من ناحية أخرى. ويطلق على هذه القاعدة في كثير من الكتابات المحاسبية قاعدة التفرقة بين المصروفات الايرادية والمصروفات الرأسمالية. غير أننا نحبذ الصياغة بعاليه لأنه وإن كانت المصروفات Expenses ايرادية فهي ليست رأسمالية. فالصرف يعني النفاد مقابل استفادة عاجلة ومنتهية. بينما الأصول الرأسمالية فائدتها مستمرة في العاجل والآجل، ومن ثم فلا يصرف في سبيل الحصول عليها وإنما ينفق في سبيل ذلك.

وتطبيقاً لهذه القاعدة يعتبر من تكاليف الأصل الثابت كل ما ينفق في سبيل

الحصول على الأصل واعداده وتجهيزه للاستخدام في المكان والصورة المناسبة لذلك. وبالتالي يعتبر من تكلفة الأصل، ثمن الشراء من الداخل أو من الخارج، ومصاريف النقل والشحن والتأمين والتفريغ والرسوم الجمركية والتركيب والانشاءات اللازمة للقواعد والتركيبات، وأجور العمال والمهندسين والخبراء اللازمين لهذه المهام، وغيرها من التكاليف اللازمة لتوصيل الأصل للحالة التي يمكن استخدامه فيها بأفضل صورة ممكنة. أما الوقود والزيوت والقوى المحركة التي قد تلزم لتشغيل الأصل، وتكلفة الصيانة العادية والدورية، والاصلاحات وقطع الغيار وغيرها مما يلزم لابقاء الأصل في حالة صالحة للاستخدام، دون التأثير على طاقته أو كفاءته فتعتبر من المصروفات الجارية.

والمصروفات الجارية هي تلك التي تلزم لتشغيل الأصول والحفاظ عليها أو للحصول على الايرادات خلال فترة محاسبية واحدة هي الفترة الجارية. وتقفل المصروفات الجارية في الحسابات الختامية لأغراض المقاصة بينها وبين ما ينتج عنها من ايرادات لأغراض التعرف على نتيجة عمليات الفترة من أرباح أو خسائر. أما النفقات الرأسمالية فتجعل حسابات الأصول مدينة بها حتى تستنفد خدماتها أو تهلك في العملية الانتاجية فتتحول الى مصروفات.

هذا وتتحول كل النفقات الى مصروفات عند استنفاد خدمات الأصول التي تؤدي هذه النفقات الى اقتنائها في الأغراض التي اقتنيت من أجلها باهلاكها أو استخدامها. ذلك فيما عدا نوعية واحدة من الأصول الثابتة هي الأراضي، وهي الأصل الذي لا يهلك بالاستخدام ولا يستهلك في الاستخدام. وليس من الضروري أن تكون كل المصروفات في الأصل نفقات، فالأجور مثلاً هي مصروفات في سبيل الحصول على خدمات العاملين في العمليات الجارية المنتجة لايرادات، بينما هي نفقات إذ كانت في سبيل الحصول على خدمات العاملين في تركيب الآلات، أو في إنشاء المباني أو الطرق مثلاً.

وتؤدي عدم الدقة في التفرقة بين المصروفات الجارية والنفقات الرأسمالية الى عدم الالتزام بالمقابلة السليمة للايرادات بالمصروفات وعدم دقة رقم الأرباح أو الخسائر الناتجة من هذه المقابلة. وتؤدي المعالجة المحاسبية لنفقة رأسمالية باعتبار

أنها مصروفاً جارياً الى تضخيم المصروفات ومن ثم انقاص الأرباح أو زيادة الخسائر بالاضافة الى تخفيض قيمة الأصول. كما يؤدي اعتبار مصروفاً جارياً نفقة رأسمالية الى انقاص المصروفات ومن ثم تضخيم الأرباح أو تخفيض الخسائر بالاضافة الى تضخيم الأصول. ويمتد أثر ذلك الخلل الى عدد من الفترات المحاسبية.

٣ ـ ب ـ الطرق المحاسبية الشائعة لاهلاك الأصول الثابتة:

يتم تقييم الأصول الثابتة محاسبياً بالتكلفة التاريخية مخصوماً منها الأهلاك المتجمع نتيجة استخدام الأصل في العمليات الانتاجية ونتيجة للتقادم الزمني. وقد سبق أن عرفنا الاهلاك محاسبياً بأنه تخصيص أو توزيع تكلفة الأصل الثابت على مدار حياته الانتاجية بطريقة عادلة.

وحيث أن خدمات الأصل الثابت تتاح لعدد من الفترات المحاسبية تتحدد بطول العمر الانتاجي الاقتصادي للأصل، وحيث أن الأصول الثابتة متنوعة واستخداماتها متعددة ومتباينة، فإن أثر كل ذلك على قيمة المنافع المستنفدة وقيمة المنافع الباقية والتي ما زالت متوقعة من الأصل الواحد في الاستخدامات المختلفة يكون مختلفاً. ولذلك نجد العديد من الطرق المحاسبية البديلة لحساب الاهلاك في ظل التعريف السابق له، كل لها مزاياها وعيوبها، وكل تصلح عن غيرها للاستخدام في ظروف معينة. ويتطلب تطبيق أي من هذه الطرق البديلة ضرورة توافر المعلومات الآتية:

١ ـ تكلفة الأصل المرغوب اهلاكه.
٢ ـ العمر الانتاجي الاقتصادي المقدر للأصل.
٣ ـ الظروف الفنية والتقنية والبيئية والاقتصادية التي يعمل في ظلها الأصل.
٤ ـ تاريخ بدء استخدام الأصل في العمليات الانتاجية أو في الأغراض التي تم اقتناء الأصل لتحقيقها.

وسوف نتناول من الطرق المحاسبية الشائعة لحساب الاهلاك الطرق التالية:

- طريقة القسط الثابت — Straight Line Depreciation Method
- طريقة القسط المتناقص — Declining Balance Depreciation Method
- طريقة معدل النفاد — Depletion Rate Method

وسوف نتناول كلاً من هذه الطرق بقليل من التفصيل:

٣ - ب - ١ : طريقة القسط الثابت:

وتقوم هذه الطريقة على افتراض أن جميع الفترات المحاسبية المستفيدة من خدمات الأصل تستفيد من هذه الخدمات بمعدلات متساوية. وهذا يعني ان كفاءة الأصل في أداء هذه الخدمات تظل ثابتة على مدار هذه الفترات ولا تتناقص بمرور الزمن أو بتوالي الاستخدام. وقلما تتوافر هذه الافتراضات في معظم الأصول الثابتة في الحياة العملية. وربما يعتبر الأصل الأكثر ملاءمة لتطبيقها هو المباني، غير أنها من الطرق الشائعة الاستخدام عملاً في جميع الأصول الثابتة، وهي الطريقة الوحيدة المستخدمة في النظام المحاسبي الموحد في مصر. ويتم حساب الاهلاك السنوي للأصل القابل للاهلاك طبقاً لهذه الطريقة بالمعادلة الآتية:

تكلفة الأصل - القيمة المتوقعة كخردة أو كنفاية ÷ عدد سنوات العمر الانتاجي المقدر للأصل = الاهلاك السنوي.

فإذا كانت الأصول الثابتة لدى شركة الانفتاح لتعبئة المياه الغازية كالآتي: مباني وانشاءات ٤٢٥٠٠ جنيه، آلات ومعدات ٩٨٣٠٠ جنيه، سيارات نقل ٦٢١٠٠ جنيه، وقد بدىء في استخدام المباني والآلات والمعدات في ١٩٨٤/٤/١ بينما بدىء في استخدام السيارات في ١٩٨٤/١٠/١، وتقدر قيمة هذه الأصول كخردة أو كنفاية كالآتي: مباني ٢٥٠٠ جنيه، آلات ومعدات ٨٣٠٠ جنيه، سيارات ١٢١٠٠ جنيه، وتقدر الحياة الانتاجية المقدرة لكل من هذه الأصول بالآتي: مباني ٤٠ سنة، آلات ومعدات ٩ سنوات، سيارات نقل ٥ سنوات، وكانت السنة المالية تنتهي في ١٢/٣١ من كل عام، فإن اهلاك كل من هذه الأصول طبقاً لطريقة القسط الثابت يكون كالآتي:

الاهلاك السنوي $= \dfrac{\text{التكلفة - القيمة كخردة أو كنفاية}}{\text{عدد سنوات العمر الانتاجي}}$

- الاهلاك السنوي للمباني $= \dfrac{٤٢٥٠٠ - ٢٥٠٠}{٤٠} = ١٠٠٠$ جنيه
- اهلاك المباني لسنة ٨٤ $= ١٠٠٠ \times \dfrac{٩}{١٢} = ٧٥٠$ جنيه
- الاهلاك السنوي للآلات $= \dfrac{٩٨٣٠٠ - ٨٣٠٠}{٩} = ١٠٠٠٠$ جنيه
- اهلاك الآلات لسنة ٨٤ $= ١٠٠٠٠ \times \dfrac{٩}{١٢} = ٧٥٠٠$ جنيه

الاهلاك السنوي للسيارات $= \dfrac{٦٢١٠٠ - ١٢١٠٠}{٥} = ١٠٠٠٠$ جنيه

اهلاك السيارات لسنة ٨٤ $= ١٠٠٠٠ \times \dfrac{٣}{١٢} = ٢٥٠٠$ جنيه

ويتم قيد الاهلاك كالعادة بجعل حساب الاهلاك مديناً وحساب مخصص الاهلاك دائناً لكل نوع من الأصول بصفة مستقلة بقيد تسوية. ثم يقفل حساب الاهلاك في حساب الانتاج أو التشغيل أو حساب الأرباح والخسائر، ويظهر المخصص مطروحاً طرحاً شكلياً من الأصل الخاص به في الميزانية.

هذا ويلاحظ أن السنة قد تحملت بالاهلاك بما يعادل عدد أشهر استفادتها من الأصل منسوبة الى عدد أشهر السنة. وإذا حدث وأضافت شركة الانفتاح لآلاتها سنة ١٩٨٥ ما تبلغ تكلفته ٦٧٢٠٠ جنيه وتقدر قيمته كخردة بمبلغ ٧٢٠٠ جنيه وتقدر حياته الانتاجية ١٢ سنة، وبدأ استخدامه في ١٩٨٠/٧/١. فإن رصيد الآلات بالتكلفة في الدفاتر يصبح ١٦٥٥٠٠ جنيه. ويتم حساب الأهلاك للآلات والمعدات عن عام ١٩٨٥ في ٨٥/١٢/٣١ كالآتي:

اهلاك الآلات الأصلية (عن سنة كاملة) $= ١٠٠٠٠$ جنيه

اهلاك الآلات المضافة $= \left(\dfrac{٦٧٢٠٠ - ٧٢٠٠}{١٢} \right) \times \dfrac{٦}{١٢} = ٢٥٠٠$ جنيه

اهلاك الآلات والمعدات لسنة ٨٥ $= ١٢٥٠٠$ جنيه

وبجعل حساب اهلاك الآلات والمدات مديناً بالمبلغ ليقفل بعد ذلك في الحساب الختامي الملائم مقابل جعل حساب مخصص اهلاك الآلات والمعدات دائناً، ليصبح رصيده ٢٠٠٠٠ جيه يخصم من الآلات والمعدات في جانب الأصول بالطرح الشكلي في الميزانية.

وبعد انقضاء الحياة الانتاجية المقدرة للأصل يصبح رصيد مخصص الأهلاك مساوياً لتكلفة الأصل ناقصاً القيمة المقدرة كخردة.

٣ ـ ب ـ ٢ : طرق القسط المتناقض:

تقوم هذه الطرق على افتراض أن السنوات الأولى من عمر الأصل تستفيد من خدماته بصورة أفضل وبمصاريف تشغيل وصيانة أقل عن السنوات الأخيرة. ذلك لأن الأصل يكون في حالة أفضل وهو ما زال بعد جديداً عما يكون عليه عندما يقترب من التخريد وبالتالي فيجب أن تتحمل السنوات الأولى بأهلاك أكبر من السنوات الأخيرة، وبذلك يصبح قسط الأهلاك السنوي متناقصاً. ولا شك في أن هذه الطرق نفضل عن طريقة القسط الثابت منطقياً واقتصادياً في ظل الظروف الاقتصادية والتقنية الراهنة، كما تلجأ الى اتباعها العديد من المنشآت، وخاصة في الولايات المتحدة حيث يترتب على اتباعها أعباء ضريبية أقل. ويمكن حساب القسط المتناقص بعديد من الطرق نتناول منها اثنين بالشرح المختصر هما: طريقة الأهلاك المعجل Accelerated Depreciation Method، وطريقة مجموع أرقام السنوات Sum of the Years Digits Method.

١ ـ طريقة الاهلاك المعجل:

وتتطلب هذه الطريقة ضرورة حساب الاهلاك السنوي بطريقة القسط الثابت، ثم تحديد نسبة هذا الاهلاك الى مجموع التكلفة المراد اهلاكها، ثم مضاعفة النسبة الناتجة واستخدامها لحساب الاهلاك السنوي على الرصيد المتناقص للأصل.

ولنفرض لتوضيح هذه الطريقة أن إحدى الشركات اشترت مجموعة من الآلات بلغت تكاليفها في حالة معدة للاستخدام ٤٠٠٠٠ جنيه ويقدر عمرها

الانتاجي بخمس سنوات ولا يتوقع لها قيمة خردة. وقد بدأ استخدامها في ١٩٨٣/١/١، وتنتهي السنة المالية في ١٢/٣١ من كل عام. ويتم تطبيق طريقة الاهلاك المعجل كالآتي:

(١) الاهلاك السنوي الثابت = $\frac{٤٠٠٠٠ - صفر}{٥}$ = ٨٠٠٠ جنيه

(٢) نسبة للاهلاك للقيمة القابلة = $\frac{٨٠٠٠}{٤٠٠٠٠}$ × ١٠٠ = ٢٠٪

(٣) نسبة الأهلاك المعجل = ٢٠٪×٢ = ٤٠٪

ويتم حساب الأهلاك السنوي كالآتي:

نهاية السنة	القيمة الخاضعة للأهلاك	النسبة	الأهلاك السنوي	الرصيد المتبقي	مخصص الأهلاك
	جنيه		جنيه		جنيه
١	٤٠٠٠٠	٤٠٪	١٦٠٠٠	٢٤٠٠٠	١٦٠٠٠
٢	٢٤٠٠٠	٤٠٪	٩٦٠٠	١٤٤٠٠	٢٥٦٠٠
٣	١٤٤٠٠	٤٠٪	٥٧٦٠	٨٦٤٠	٣١٣٦٠
٤	٨٦٤٠	٤٠٪	٣٤٥٦	٥١٨٤	٣٤٨١٦
٥	٥١٨٤	٤٠٪	٢٠٧٤	٣١١٠	٣٦٨٩٠

ويتم حساب الأهلاك في ظل طريقة الأهلاك المعجل، كما هو واضح من الجدول، على الرصيد المتبقي من التكلفة بعد خصم مجمع الأهلاك (مخصص الأهلاك). ففي نهاية السنة الثالثة مثلاً تم حساب الأهلاك بنسبة ٤٠٪ من ١٤٤٠٠ جنيه وهذا المبلغ هو عبارة عن تكلفة الأصل التاريخية وهي ٤٠٠٠٠ جنيه مخصوماً منها رصيد مخصص الأهلاك في بداية السنة الثالثة والذي يمثل مجمل أهلاك السنة الأولى والثانية (١٦٠٠٠ + ٩٦٠٠ = ٢٥٦٠٠).

هذا ويطلق محاسبياً على التكلفة التاريخية للأصل مخصوماً منها مخصص

الأهلاك اصطلاح «القيمة الدفترية» وهي قيمة متناقصة بمرور الزمن بتزايد رصيد مخصص الأهلاك، وهي القيمة التي تخضع للأهلاك بنسبة الأهلاك المعجل.

ويلاحظ أن الرصيد الخاضع للأهلاك في ظل طريقة الأهلاك المعجل لا يصل الى الصفر إلا في ما لا نهاية. وبالتالي فإذا كان للأصل قيمة متوقعة محددة كنفاية أو كخردة فيجب وقف حساب الأهلاك عليه عندما يصل رصيده الى هذه القيمة. ويمكن التغلب على هذه المشكلة بتحديد نسبة الأهلاك التي تطبق على الرصيد المتناقص عن طريق المعادلة التالية:

$$\text{نسبة الأهلاك المعجل} = ١ - \sqrt[ن]{\frac{\text{القيمة كنفاية}}{\text{تكلفة الأصل}}}$$

حيث ن هي عدد سنوات العمر الانتاجي المقرر للأصل.

فلو فرضنا مثلاً أن شركة الكمال قد حصلت على سيارة نصف نقل بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه معدة للاستخدام، ويقدر عمرها الانتاجي بأربع سنوات، وتقدر قيمتها كخردة بمبلغ ١٢٩٦ جنيه، فإن نسبة الأهلاك المعجل تكون كالآتي:

$$\text{نسبة الأهلاك المعجل} = ١ - \sqrt[٤]{\frac{١٢٩٦}{١٠٠٠٠}}$$

$$= ١ - \frac{٦}{١٠} = \frac{٤}{١٠} = ٪٤٠$$

ويكون إهلاك السيارة ومجمع الأهلاك والقيمة الدفترية كالآتي:

السنة	القيمة الدفترية	النسبة	الاهلاك السنوي	مجمع الأهلاك
١	١٠٠٠٠	٤٠٪	٤٠٠٠	٤٠٠٠
٢	٦٠٠٠	٤٠٪	٢٤٠٠	٦٤٠٠
٣	٣٦٠٠	٤٠٪	١٤٤٠	٧٨٤٠
٤	٢١٦٠	٤٠٪	٨٦٤	٨٧٠٤
القيمة كنفاية	١٢٩٦	ــــــ	ــــــ	ــــــ

ويلاحظ أن هذه المعادلة سوف تؤدي الى معدل اهلاك مرتفع كلما قلت القيمة المقدرة كنفاية، ليصل هذا المعدل الى ١٠٠٪ عندما تكون القيمة المقدرة كنفاية صفر. وهذا يعني أن تكلفة الأصل تحمل للسنة الأولى ليصبح رصيده صفر، ومن ثم اهلاك السنوات التالية صفر أيضاً، ولذلك يفضل دائماً حساب نسبة الأهلاك المعجل على أساس ضعف نسبة القسط الثابت.

ب ـ طريقة مجموع أرقام السنوات:

يتحدد الأهلاك السنوي طبقاً لهذه الطريقة بالخطوات التالية: (١) تحدد سنوات العمر الانتاجي المقدر للأصل، (٢) نضع هذه السنوات في صورة سلسلة رقمية متتالية، (٣) نقوم بجمع أرقام السلسلة ليكون هذا المجموع مقاماً لنسب الأهلاك السنوية، (٤) تقوم بابدال أرقام السلسلة مبتدئين بالرقم الأكبر ومنتهين بالرقم الأصغر، (٥) نضع مجموع أرقام السنوات مقاماً لكل رقم من هذا المبدول، (٦) يحسب الأهلاك السنوي بضرب كل من الكسور الناتجة في تكلفة الأصل مبتدئين بالكسر الأكبر للسنة الأولى ومنتهين بالكسر الأصغر للسنة الأخيرة، ليتحدد الأهلاك السنوي الخاص بكل سنة.

ولنفرض مثلاً توضيحاً لهذه الطريقة أن إحدى المنشآت قامت بشراء حاسب آلي بمبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه، تقدر حياته الانتاجية بخمس سنوات دون قيمة كخردة. وكان الحاسب معداً للاستخدام في ١/٤/١٩٨٤، وتنتهي السنة المالية في ١٢/٣١ من كل عام. وطبقاً لطريقة مجموع أرقام السنوات يتم حساب اهلاك كل سنة من سنوات عمر الحاسب كالآتي:

عدد السنوات: ١ + ٢ + ٣ + ٤ + ٥ = ١٥ (الخطوات من ١ الى ٣).

نسبة الأهلاك: $\frac{٥}{١٥}$، $\frac{٤}{١٥}$، $\frac{٣}{١٥}$، $\frac{٢}{١٥}$، $\frac{١}{١٥}$ (الخطوات ٤، ٥)

ويكون قسط أهلاك كل سنة من سنوات عمر الحاسب، وكذلك ما تتحمل به كل سنة مالية كالآتي:

السنة من عمر الحاسب	قسط الأهلاك عن السنة من عمر الحاسب	السنة المالية المنتهية في	قسط الأهلاك الخاص بالسنة المالية	مخصص الأهلاك
	جنيه		جنيه	جنيه
١	٦٠٠٠٠ × $\frac{٥}{١٥}$ = ٢٠٠٠٠	٨٤/١٢/٣١	١٥٠٠٠	١٥٠٠٠
٢	٦٠٠٠٠ × $\frac{٤}{١٥}$ = ١٦٠٠٠	٨٥/١٢/٣١	١٧٠٠٠	٣٢٠٠٠
٣	٦٠٠٠٠ × $\frac{٣}{١٥}$ = ١٢٠٠٠	٨٦/١٢/٣١	١٣٠٠٠	٤٥٠٠٠
٤	٦٠٠٠٠ × $\frac{٢}{١٥}$ = ٨٠٠٠	٨٧/١٢/٣١	٩٠٠٠	٥٤٠٠٠
	٦٠٠٠٠ × $\frac{١}{١٥}$ = ٤٠٠٠	٨٨/١٢/٣١	٥٠٠٠	٥٩٠٠٠
مجموع	١ ٦٠٠٠٠	٨٩/١٢/٣١	١٠٠٠	٦٠٠٠٠

هذا ويلاحظ أن السنة الأولى من العمر الانتاجي للأصل تتحمل بأهلاك يماثل ما تتحمله السنة الأخيرة مضروباً في عدد سنوات العمر الانتاجي، كما

تتحمل السنة الثانية ما يماثل ما تتحمله السنة الأخيرة مضروباً في (عـدد سنوات العمر الانتاجي ـ ١) . . . وهكذا.

أي أن اهلاك كل سنة (و) من العمر الانتاجي للأصل (ن) إذا كان اهلاك السنة الأخيرة (ع) يمكن أن يتحدد بالمعادلة التالية، حيث (ك) ترمز للأهلاك السنوي.

$$ك_و = ك_ع \times (ن - و + ١)$$

وتتحدد $ك_ع$ اذا كانت التكلفة المراد اهلاكها (ت) بالمعادلة التالية:

$$ك_ع = ت \times \left[\frac{١}{\sum_{و=١}^{ن} و} \right]$$

وقد تحدد الأهلاك الذي تتحمل به كل سنة مالية للمثال الوارد بعاليه على حسب استفادة كل سنة مالية من سنوات عمر الحاسب الذي تحدد اهلاكها بطريقة مجموع أرقام السنوات، كالآتي:

٨٤/١٢/٣١ استفادت بتسعة شهور من السنة الأولى من عمر الحاسب فيكون الاهلاك الخاص بها = $٢٠٠٠٠ \times \frac{٩}{١٢} = ١٥٠٠٠$ جنيه.

٨٥/١٢/٣١ استفادت ثلاثة شهور من السنة الأولى من عمر الحاسب فيكون الاهلاك عن هذه الشهور الثلاثة = $٢٠٠٠٠ \times \frac{٣}{١٢} = ٥٠٠٠$ جنيه.

واستفادت بتسعة شهور من السنة الثانية من عمر الحاسب، فيكون الاهلاك عن الشهور التسعة = $١٦٠٠٠ \times \frac{٩}{١٢} = ١٢٠٠٠$ جنيه.

فيكون اهلاك سنة ٨٥ = ٥٠٠٠ + ١٢٠٠٠ = ١٧٠٠٠ جنيه.

. . . .

٨٩/١٢/٣١ استفادت بالثلاث شهور الأخيرة من السنة الأخيرة من عمر الحاسب

فيكون الأهلاك الذي تتحمل به = ٤٠٠٠ × $\frac{٣}{١٢}$ = ١٠٠٠ جنيه.

وتتميز طرق القسط المتناقص عموماً على طريقة القسط الثابت بالمزايا التالية:

١ - تؤدي الى أن الأهلاك السنوي، ولو أنه يتم حسابه على أساس التكلفة التاريخية، يقارب في القيمة للنقص في القيمة الاقتصادية نتيجة الاستخدام ومرور الزمن والتقادم التقني، عن طريقة القسط الثابت.

٢ - تؤدي الى تخصيص تكلفة الأصل بصورة أكثر عدالة على الفترات المحاسبية المستفيدة من خدماته، ذلك لارتفاع كفاءة الأصل في السنوات الأولى من حياته الانتاجية وانخفاض تكلفة التشغيل والصيانة عن السنوات الأخيرة التي تتحمل بتكاليف تشغيل وصيانة أعلى مقابل الحصول على كفاءة انتاجية أقل.

٣ - تؤدي الى تحقيق مزايا ضريبية أفضل في السنوات الأولى من عمر الأصل حيث يرتفع الأهلاك فينخفض الربح الخاضع للضريبة.

ومع هذه المزايا فهذه الطرق ما زالت عرضة للانتقادات التي توجه لحساب الأهلاك على أساس التكلفة التاريخية عموماً، وهو موضوع دراسات متقدمة.

ولا تختلف المعالجة المحاسبية للأهلاك في ظل طرق القسط المتناقص عما سبق ذكره في طريقة القسط الثابت. فيجعل حساب الأهلاك مديناً بما يخص الفترة مقابل جعل حساب مخصص الأهلاك دائناً. ثم يقفل حساب الأهلاك في الحساب الختامي الملائم. ويظهر المخصص مطروحاً طرحاً شكلياً من حساب الأصل الخاص به في جانب الأصول من الميزانية، وينتج عن حاصل الطرح ما يطلق عليه القيمة الدفترية، كما سبق ووضحنا.

٣ - ب - ٣ - طريقة معدل النفاد:

ويطلق عليها أيضاً طريقة الانتاج في حساب الأهلاك. ويرتبط حساب

الأهلاك في هذه الطريقة بالانتاجية المستنفدة من الانتاجية الكامنة بالأصل على مدار حياته الانتاجية المتوقعة، بمعنى انه مثلاً إذا كان يقدر لسيارة أن تعيش لمسافة ١٠٠٠٠٠ كيلومتر، وتم استخدامها في السنة الأولى ١٢٠٠٠ كيلومتر، والثانية ٢٠٠٠٠ كيلومتر والثالثة ٦٠٠٠ كيلومتر، . . . وهكذا فإن ما تتحمل به هذه السنوات الثلاث، من تكلفة السيارة، بفرض أن هذه التكلفة تبلغ ١٠٠٠٠ جنيه تكون كالآتي:

السنة	التكلفة	معدل النفاذ	الأهلاك	مخصص الأهلاك
	جنيه		جنيه	جنيه
١	١٠٠٠٠	١٢٠٠٠ / ١٠٠٠٠٠	١٢٠٠	١٢٠٠
٢	١٠٠٠٠	٢٠٠٠٠ / ١٠٠٠٠٠	٢٠٠٠	٣٢٠٠
٣	١٠٠٠٠	٦٠٠٠ / ١٠٠٠٠٠	٦٠٠	٣٨٠٠
.	١٠٠٠٠	.	.	.
.	.	.	.	.
.	.	.	.	.
.	.	.	.	.
ن	.	.	.	١٠٠٠٠

وتؤدي هذه الطريقة الى ربط تكلفة الأهلاك بمعدل الاستخدام السنوي، ومن ثم لا تأخذ في الاعتبار التقادم الزمني والتقني، فالسيارة عمر ٥ سنوات المستخدمة ١٠٠٠٠ كيلو متر لا تساوي بالتأكيد نفس الماركة عمر سنة أو سنتين المستخدمة لنفس المسافة.

إلا أن هذه الطريقة تعتبر أفضل الطرق لاهلاك مخزون موارد الثروة

التعدينية والبترولية، مثل مناجم الذهب والفضة والحديد والفوسفات ومخزون البترول الخام.

وإذا طبقت هذه الطريقة على مناجم الثروة التعدينية، فإنه لا يتسم عادة تكوين مخصص للأهلاك. بل يجعل حساب الأصل المستنفد جزء منه دائناً بالقيمة المستنفدة مباشرة. فإذا افترضنا مثلاً أن مخزون البترول الخام في جمهورية مصر العربية في ٨٤/١/١ قد بلغ ٢٠ مليون برميل، وأنه خلال سنة ١٩٨٤ قد تم استخراج مليون برميل، وبفرض تقدير البرميل غير المستخرج بالتكلفة بمبلغ ١٠ جنيه، فإن قيمة المستنفد عن سنة ١٩٨٤ تصبح:

١٠٠٠٠٠٠ برميل × ١٠ جنيه = ١٠٠٠٠٠٠٠ جنيه

ويكون القيد اللازم كالآتي:

١٠٠٠٠٠٠٠		من حـ/تكلفة المستنفد من مخزون البترول الخام
	١٠٠٠٠٠٠٠	الى حـ/قيمة مخزون البترول الخام

وتنتقص قيمة المخزون في ميزانية الهيئة العامة للبترول من ٢٠٠ مليون جنيه في ٨٤/١/١ الى ١٩٠ مليون جنيه في ٨٤/١٢/٣١، كما يقفل حساب تكلفة المستنفد في حساب الانتاج.

٣ - جـ - الأرباح والخسائر الرأسمالية وتخريد الأصول الثابتة:

عندما يتم بيع الأصول الثابتة بثمن يقل عن قيمتها الدفترية في تاريخ لاحق فإن الفرق يطلق عليه محاسبياً «خسائر رأسمالية»، كما أنه يتم تخريد الأصول الثابتة القابلة للأهلاك عند انتهاء حياتها الانتاجية، أو قبل ذلك في بعض الأحيان، بما يستدعي ضرورة تعديل القيمة الدفترية باستبعاد ما تم تخريده. وسوف نوضح المعالجة المحاسبية لهذه العمليات عن طريق سلسلة من الأمثلة.

المثال الأول: عن الخسائر الرأسمالية وطريقة القسط الثابت:

قامت شركة المنتجات المعدنية بشراء آلة لتصنيع الشبابيك المعدنية في ١٩٨٠/٢/٢٧. وقد تم تركيب الآلة وبدأ تشغيلها في ١٩٨٠/٧/١. وقد تم

شراء الآلة من النمسا بما يعادل ٣٦٠٠٠ جنيه مصري تسليم ميناء الاسكندرية سعددت باستلام المستندات، وبلغت الرسوم الجمركية ومصاريف التخليص ٢٦٠٠ جنيه سددت نقداً في ٢٩/٣/١٩٨٠، كما بلغت مصاريف نقل الآلة واعداد قواعدها وتركيبها ٣٢٠٠ جنيه نقداً، ويقدر العمر الانتاجي للآلة بخمس سنوات، تقدر قيمتها خردة بعدها بمبلغ ١٨٠٠ جنيه. وتستهلك الآلة بطريقة القسط الثابت. وتنتهي السنة المالية في ١٢/٣١ من كل عام. غير أن الشركة قررت في ٣٠/٩/١٩٨٣ بيع الآلة واستبدالها بأخرى أكثر منها كفاءة. وقد قامت الشركة ببيع الآلة في هذا التاريخ بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه.

والمطلوب: توضيح المعالجة المحاسبية الملائمة لهذه العمليات وتصوير الحسابات اللازمة في تاريخ بيع الآلة.

أولاً: إثبات تكلفة الآلة واعدادها للاستخدام سنة ١٩٨٥:

٣٦٠٠٠		من حـ/الآلة	٨٠/٢/٢٧
	٣٦٠٠٠	الى حـ/النقدية	
		ثمن الشراء	

٢٦٠٠		من حـ/الآلة	٨٠/٣/٣٩
	٢٦٠٠	الى حـ/النقدية	
		الرسوم الجمركية ومصاريف التخليص	

٣٢٠٠		من حـ/الآلة	٨٠/٧/١
	٢٢٠٠	الى حـ/النقدية	
		مصاريف التركيب	

وبذلك يظهر حساب الآلة رصيداً مديناً بتكلفتها يبلغ ٤١٨٠٠ جنيه في ٨٠/٧/١ تاريخ بدء التشغيل. ويكون قسط الأهلاك السنوي على أساس طريقة القسط الثابت كالآتي:

قسط الاهلاك السنوي = $\frac{٤١٨٠٠ - ١٨٠٠}{٥}$ = ٨٠٠٠ جنيه

ولما كانت سنة ٨٠ لم تستفيد إلا بنصف سنة فهي تتحمل بأهلاك = ٤٠٠٠ جنيه حيث يكون قيد التسوية في ٣١/١٢/٨٠ كالآتي:

٤٠٠٠		من حـ/اهلاك الآلة
	٤٠٠٠	الى حـ/مخصص اهلاك الآلة
		اهلاك الآلة عن الفترة من ١/٧/ حتى ٣١/١٢

ويقفل حـ/اهلاك الآلة في حساب الانتاج أو التشغيل بجعل حـ/الأهلاك دائناً وحـ/الانتاج أو التشغيل عن سنة ١٩٨٠ مديناً.

ويخصم رصيد مخصص الأهلاك (٤٠٠٠ جنيه) من حـ/الآلة في الأصول الثابتة في الميزانية ليتبقى فيها القيمة الدفترية في ٣١/١٢/٨٠ بمبلغ ٣٧٨٠٠ جنيه.

وحيث تم بيع الآلة في ٣٠/٩/٨٣، فإن كل من السنتان ١٩٨١، ١٩٨٢ تتحمل بالأهلاك عن سنة كاملة. ويجري قيد مماثل للقيد بعاليه لإثبات التسوية، ثم يجري اقفال الأهلاك بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه في ٣١/١٢/٨١، وفي ٣١/١٢/٨٢. ويصبح رصيد حساب مخصص الأهلاك في ٣١/١٢/٨٢ بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه (٤٠٠٠ + ٨٠٠٠ + ٨٠٠٠) وتصبح القيمة الدفترية للآلة في نفس التاريخ ٢١٨٠٠ جنيه.

وفي سنة ٨٣ التي تم في ٣٠/٩ منها بيع الآلة يتم إجراء القيود التالية في تاريخ البيع.

ـ حساب الأهلاك عن الفترة من ١/١/٨٣ حتى تاريخ البيع ٣٠/٩/٨٣ وتسوية المخصص.

الاهلاك عن ٩ شهور = ٨٠٠٠ × $\frac{٩}{١٢}$ = ٦٠٠٠ جنيه

٦٠٠٠		من حـ/الأهلاك	٣٠/١/٨٣
	٦٠٠٠	الى حـ/مخصص اهلاك الآلة	

وبترحيل هذا القيد لحساب المخصص يصبح رصيده ٢٦٠٠٠ جنيه.

وحيث تم بيع الآلة فإنه لا يصبح هناك مبرراً لوجود المخصص الخاص بها، وبالتالي يقفل حساب المخصص في حـ/الآلة بالقيد التالي:

٢٦٠٠٠		من حـ/مخصص اهلاك الآلة	٨٣/٩/٣٠
	٢٦٠٠٠	الى حـ/الآلة	

ويصبح رصيد حساب الآلة مساوياً لقيمتها الدفترية في ذلك التاريخ ويبلغ ١٥٨٠٠ جنيه. وحيث أن الآلة قد تم بيعها بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه. فإن الشركة تكون قد حققت خسائر رأسمالية تبلغ ٥٨٠٠ جنيه. ويتم اقفال حساب الآلة بإثبات واقعة البيع والخسائر الرأسمالية بالقيد التالي:

		من مذكورين:	٨٣/٩/٣٠
١٠٠٠٠		حـ/النقدية (أو حـ/المدينين) بثمن البيع	
٥٨٠٠		حـ/الخسائر الرأسمالية (الفرق بين ثمن البيع والقيمة الدفترية)	
	١٥٨٠٠	إلى حـ/الآلة	

ويقفل حـ/الأهلاك في حـ/التشغيل أو حـ/الانتاج، ويقفل حـ/الخسائر الرأسمالية في حـ/الأرباح والخسائر بعد تحديد صافي ربح العمليات (كما سيرد فيما بعد)، وذلك عند انتهاء السنة المالية ٨٣/١٢/٣١. ويظهر حساب الآلة وحـ/مخصص الاهلاك وحـ/الخسائر الرأسمالية في ٨٣/٩/٣٠ بعد التسوية وإثبات البيع كالآتي:

منه — حـ/الآلة — له

منه			له		
٤١٨٠٠	رصيد	٨٣/١/١	٢٦٠٠٠	من حـ/مخصص الأهلاك	٨٣/٩/٣٠
			١٠٠٠٠	من حـ/النقدية	٨٣/٩/٣٠
			٥٨٠٠	من حـ/الخسائر الرأسمالية	٨٣/٩/٣٠
٤١٨٠٠			٤١٨٠٠		

منه			حـ/مخصص أهلاك الألة		له
٢٦٠٠٠	إلى حـ/الآلة	٨٣/١/١	٢٠٠٠٠	رصيد	٨٣/١/١
			٦٠٠٠	من حـ/الاهلاك	٨٣/٩/٣٠
٢٦٠٠٠			٢٦٠٠٠		

منه			حـ/الخسائر الرأسمالية		له
٥٨٠٠	إلى حـ/الآلة	٨٣/٩/٣٠	٥٨٠٠	يقفل في حـ/١ خ	في ١٢/٣١

ومن الجدير بالذكر أنه كان من الممكن توسيط حساب لبيع الآلة يقفل فيه رصيد أول الفترة للآلة ومخصص الاهـلاك بعد التسـوية ويجعـل دائناً بثمن بيـع الآلـة، ليحدد رصيـده بعد ذلـك الأرباح أو الخسـائر الـرأسمالية التي تقفل في حـ/الأرباح والخسائر في نهاية العام. وسوف نعالج المثال التالي بهذه الطريقة.

المثال الثاني: عن الأرباح الرأسمالية وطريقة الأهلاك المعجل:

اشتـرت إحدى الشـركـات سيـارة نقـل حمـولـة ٢٠ طن في حـالـة معـدة للاستخدام في ١٩٧٦/٩/٣٠ بمبلغ ٥٤٠٠٠ جنيه لنقل وارداتهـا من الخارج من جمرك الاسكندرية إلى مقر الشركة بالقاهرة وبلغت تكلفة شـرائها ٥٠٠٠٠ جنيـه ومصاريف تجهيزها ٤٠٠٠ جنيه، وقدر عمرها الانتاجي بخمس سنوات تنتهي في ٨١/٩/٣٠، بقيمة كخردة ٦٠٠٠ جنيه، كما تقرر اهلاك السيارة بطريقة الاهلاك المعجل. وفي ١٩٨٠/١٢/٣١ قررت الشركة بيع السيارة واستبدالها بسيارة جرار جـديدة حمـولة ٦٠ طن، وتم بيـع السيارة القـديمة فعـلاً في ذلك التـاريـخ بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه، بينما بلغت تكلفة السيارة الجديدة ١٠٦٠٠٠ جنيه تقرر اهـلاكها على خمس سنوات بطريقة مجموع أرقام السنوات، وقدرت قيمتها البيعية بعد ذلك بمبلغ ١٦٠٠٠ جنيه.

المطلوب: توضيح المعالجـة المحاسبيـة للسيارة القـديمة حتى بيعهـا بتوسيط

حساب للسيارة المباعة، وإظهار ما يلزم من تسويات كما يجب اجراءها في ٨١/١٢/٣١، حيث تنتهي السنة المالية للشركة في ١٢/٣١ من كل عام.

أولاً: إثبات شراء السيارة في ١٩٧٦/٩/٣٠ وتحديد قسط الأهلاك السنوي.

عند شراء السيارة يتم اثبات القيد التالي:

٥٤٠٠٠	من حـ/السيارة	١٩٧٦/٩/٣٠
٥٤٠٠٠	إلى حـ/النقدية (أو الدائنين)	

ـ ويتم حساب الاهلاك كالآتي:

١ ـ قسط الاهلاك السنوي = $\frac{٦٠٠٠ - ٥٤٠٠٠}{٥}$ = ٩٦٠٠

٢ ـ نسبة القسط الثابت = $\frac{٩٦٠٠}{٤٨٠٠٠}$ × ١٠٠ = ٢٠ ٪

٣ ـ نسبة الاهلاك المعجل = ٢٠ ٪ × ٢ = ٤٠ ٪

السنة من عمر السيارة	القيمة الدفترية	النسبة	قسط الاهلاك للسنة من عمر السيارة	السنة المالية المنتهية في	نصيب السنة المالية من الاهلاك	مخصص الاهلاك في تاريخ نهاية السنة المالية
	جنيه		جنيه		جنيه	جنيه
١	٥٤٠٠٠	٪٤٠	٢١٦٠٠	٧٦/١٢/٣١	٥٤٠٠	٥٤٠٠
٢	٣٢٤٠٠	٪٤٠	١٢٩٦٠	٧٧/١٢/٢١	١٦٢٠٠ ٣٢٤٠	٢٤٨٤٠
٣	١٩٤٤٠	٪٤٠	٧٧٧٦	٧٨/١٢/٣١	٩٧٢٠ ١٩٤٤	٣٦٥٠٤
٤	١١٦٦٠	٪٤٠	٤٦٦٤	٧٩/١٢/٣١	٥٨٣٢ ١١٦٦	٤٣٥٠٢
٥	٧٠٠٠	فرق	١٠٠٠	٨٠/١٢/٣١	٣٤٩٨ ٢٥٠	٤٧٢٥٠
الرصيد	٦٠٠٠			٨١/١٢/٣١	٧٥٠	٤٨٠٠٠

ويلاحظ أن أهلاك سنة ١٩٧٦ لمدة ثلاثة شهور، أي ٢١٦٠٠ × $\frac{٣}{١٢}$ = ٥٤٠٠ جنيه، بينما أهلاك سنة ٧٧ مثلاً لمدة ١٢ شهراً، منها:

٩ شهور من السنة الأولى من عمر السيارة اهلاكها = ٢١٦٠٠ × $\frac{٩}{١٢}$

= ١٦٢٠٠ جنيه

٣ شهور من السنة الثانية من عمر السيارة اهلاكها = ١٢٩٦٠ × $\frac{٣}{١٢}$

= ٣٢٤٠ جنيه

الاهلاك التي تتحمل به سنة ١٩٧٧ ١٩٤٤٠ جنيه

ويلاحظ أيضاً أنه في ظل هذه الطريقة يمكن حساب الاهلاك الذي يخص كل سنة مالية بضرب القيمة الدفترية في بداية السنة (التكلفة ـ مخصص الاهلاك) في نسبة الاهلاك مباشرة وبذلك يكون حساب الاهلاك كما هو موضح بالجدول التالي:

السنة المالية المنتهية في	المدة المستفيدة	القيمة الدفترية	النسبة	الاهلاك	مخصص الأهلاك
٧٦/١/١	٣ شهور	٥٤٠٠٠	٤٠٪	٥٤٠٠	٥٤٠٠
٧٧/١/١	سنة	٤٨٦٠٠	٤٠٪	١٩٤٤٠	٢٤٨٤٠
٧٨/١/١	سنة	٢٩١٦٠	٤٠٪	١١٦٦٤	٣٦٥٠٤
٧٩/١/١	سنة	١٧٤٩٦	٤٠٪	٦٩٩٨	٤٣٥٠٢
٨٠/١/١	سنة	١٠٤٩٨	٤٠٪	٤١٩٩	٤٧٧٠١
٨١/١/١	٩ شهور	٦٢٩٩	فضلة	٢٩٩	٤٨٠٠٠
٨١/١٢/٣١	الرصيد	٦٠٠٠			

ويلاحظ الاختلافات فيما تحملت به سنتي ٨٠ و ٨١ في ظل هذه الطريقة عن الطريقة السابقة. غير أن كلا الطريقتين مقبول ولو أن الأولى أدق مادامت هناك قيمة معينة كنفاية أو كخردة يراد عدم اهلاكها.

كما يلاحظ أن ما يتم اهلاكه في السنة الخامسة من عمر السيارة يبلغ ١٠٠٠ جنيه كما هو موضح في الجدول الأول، وهو أقل من ٤٠ ٪ من القيمة الدفترية، ولكنه يمثل الفرق بين القيمة الدفترية في بداية العام والقيمة المقدرة خردة في نهاية العام الخامس من عمر السيارة.

ثانياً: تسوية مخصص الأهلاك سنوياً:

يتم اثبات اهلاك سنة ١٩٧٦ وتسوية المخصص بالقيد التالي:

٥٤٠٠		من حـ/اهلاك السيارة	٧٦/١٢/٣١
	٥٤٠٠	إلى حـ/مخصص اهلاك السيارة	

ويقفل حساب الاهلاك في حساب الانتاج أو التشغيل (منشأة صناعية) أو الأرباح والخسائر (منشأة تجارية)، ويظهر المخصص مطروحاً من رصيد السيارة طرحاً شكلياً ليعطي قيمة دفترية لها في ٧٦/١٢/٣١ تبلغ ٤٩٦٠٠ جنيه في الأصول الثابتة في الميزانية.

ويتم إجراء نفس القيد السابق في ٧٧/١٢/٣١ بمبلغ ١٩٤٤٠ جنيه ليصبح رصيد المخصص ٢٤٨٤٠ جنيه، ويقفل الاهلاك في الحساب الختامي الملائم (على حسب طبيعة النشاط).

ويتم اجراء نفس القيد في ٧٨/١٢/٣١ بمبلغ ١١٦٦٤ جنيه ليصبح رصيد المخصص ٣٦٥٠٤ جنيه ويعالج نفس المعالجة السابقة.

ويتم اجراء نفس القيد في ٧٩/١٢/٣١ بمبلغ ٦٩٩٨ جنيه ليصبح رصيد المخصص ٤٣٥٠٢ جنيه، وفي ٨٠/١٢/٣١ بمبلغ ٣٧٤٨ جنيه في ظل الطريقة الحسابية الأولى أو بمبلغ ٤١٩٩ في ظل الطريقة الثانية ليصبح رصيد المخصص في تاريخ بيع السيارة ٤٧٢٥٠ جنيه في ظل الطريقة الأولى أو ٤٧٧٠١ جنيه في ظل الطريقة الثانية.

ثالثاً: إثبات بيع السيارة وتسوية المخصص واقفال الحسابات في ٨٠/١٢/٣١:

سوف نقوم في هذا المثال بتوسيط حساب للأصل الثابت المباع، وهو في هذا المثال حساب السيارة المباعة. وتكون القيود الدفترية في ٨٠/١٢/٣١ تاريخ بيع السيارة بفرض البيع تم نقداً وبفرض اتباع الطريقة الحسابية الأولى، وبفرض منشأة تجارية كالآتي:

٣٧٤٨		من حـ/اهلاك السيارة	٨٠/١٢/٣١
	٣٧٤٨	إلى حـ/مخصص اهلاك السيارة	
٥٤٠٠٠		من حـ/السيارة المباعة	٨٠/١٢/٣١
	٥٤٠٠٠	إلى حـ/السيارة	

		اقفال حساب السيارة في حساب السيارة المباعة	
٤٧٢٥٠		من حـ/مخصص اهلاك السيارة	٨٠/١٢/٣١
	٤٧٢٥٠	إلى حـ/السيارة المباعة	
		اقفال مخصص اهلاك السيارة في السيارة المباعة	
١٠٠٠٠		من حـ/النقدية	٨٠/١٢/٣١
	١٠٠٠٠	إلى حـ/السيارة المباعة	
		ثمن بيع السيارة	
٣٧٤٨		من حـ/الأرباح والخسائر	٨٠/١٢/٣١
	٣٧٤٨	إلى حـ/اهلاك السيارة	
		اهلاك السيارة عن العام	
٣٢٥٠		من حـ/السيارة المباعة	٨٠/١٢/٣١
	٣٢٥٠	إلى حـ/الأرباح الرأسمالية	
		أرباح بيع السيارة	
٣٢٥٠		من حـ/الأرباح الرأسمالية	٨٠/١٢/٣١
	٣٢٥٠	إلى حـ/الأرباح والخسائر	
		اقفال حـ/الأرباح الرأسمالية	

وعليك بإجراء قيود مماثلة إذا ما اتبعت الطريقة الحسابية الثانية .

ويظهر حساب السيارة وحساب المخصص وحساب السيارة المباعة وحساب الأرباح الرأسمالية في ٣١/١٢/٨٠ بعد التسوية والاقفال كالآتي :

منه — حـ/السيارة — له

٥٤٠٠٠	رصيد	٨٠/١/١	٥٤٠٠٠	من حـ/السيارة المباعة	٨٠/١٢/٣١
٥٤٠٠٠			٥٤٠٠٠		

منه — حـ/مخصص اهلاك السيارة — له

٤٧٢٥٠	إلى حـ/السيارة المباعة	٨٠/١٢/٣١	٤٣٥٠٢	رصيد	٨٠/١/١
			٣٧٤٨	من حـ/الاهلاك	٨٠/١٢/٣١
٤٧٢٥٠			٤٧٢٥٠		

منه — حـ/السيارة المباعة — له

٥٤٠٠٠	إلى حـ/السيارة	٨٠/١٢/٣١	٤٧٢٥٠	من حـ/مخصص اهلاك السيارة	٨٠/١٢/٢١
٣٢٥٠	إلى حـ/الأرباح الرأسمالية	٨٠/١٢/٣١	١٠٠٠٠	من حـ/النقدية	٨٠/١٢/٣١
٥٧٢٥٠			٥٧٢٥٠		

منه — حـ/الأرباح الرأسمالية — له

٣٢٥٠	إلى حـ/الأرباح والخسائر	٨٠/١٢/٣١	٣٢٥٠	من حـ/السيارة المباعة	٨٠/١٢/٣١
٣٢٥٠			٣٢٥٠		

رابعاً: التسويات الواجب اجراءها في ٨١/١٢/٣١ بالنسبة للسيارة الجديدة:

يجعل حـ/السيارة مديناً في ٨٠/١٢/٣١ تاريخ الشراء بمبلغ ٢٠٦٠٠٠ جنيه مقابل جعل حـ/النقدية (أو الدائنون) دائناً. ويلاحظ أن سنوات عمر السيارة تتمشى مع السنوات المالية.

ويتم حساب الاهلاك عن سنة ٨١ كالآتي:

مجموع أرقام السنوات = ١ + ٢ + ٣ + ٤ + ٥ = ١٥

اهلاك السنة الأولى من عمر السيارة (١٩٨١) =

(١٠٦٠٠٠ - ١٦٠٠٠) $\frac{٥}{١٥}$ = ٣٠٠٠٠ جنيه

ويجري اثبات القيد التالي:

٣٠٠٠٠		من حـ/اهلاك السيارة	٨١/١٢/٣١
	٣٠٠٠٠	إلى حـ/مخصص اهلاك السيارة	

ثم يقفل حـ/الاهلاك في حساب الأرباح والخسائر في ٨١/١٢/٣١ ويظهر مخصص الاهلاك مطروحاً من حـ/السيارة في الميزانية.

المثال الثالث: تخريد الأصول الثابتة وتسوية حساباتها:

بلغ رصيد الآلات لدى شركة الشروق لتصنيع الألبان في ١٩٨٥/١/١ مبلغ ٣٥٢٦٠٠ جنيه، بينما بلغ رصيد مخصص الاهلاك ١٧٢١٠٠ جنيه في نفس التاريخ. وفي ١٩٨٥/٣/٣٠ تم تخريد آلة تبلغ تكلفتها ٢٩٧٠٠ جنيه وقيمتها الدفترية في ٨٥/١/١ مبلغ ١١٥٠٠ جنيه حيث تستهلك بطريقة القسط المتناقص بمعدل ٢٠٪ سنوياً. وفي ٨٥/٥/٣٠ تم تركيب آلة جديدة محل الآلة المخردة بلغت جملة تكاليفها ٦٠٠٠٠ جنيه وبدأ استخدامها في ٨٥/٦/١. وقد تقرر اهلاك الآلة الجديدة بطريقة القسط الثابت بواقع ١٠ ٪ سنوياً دون قيمة كخردة. وفي ٩/٢٥ تم بيع الآلة السابق تخريدها في ٣/٣٠ بمبلغ ١٠٤٠٠ نقداً.

المطلوب: اجراء ما يلزم من قيود دفترية لاثبات ما تقدم، وحساب الاهلاك عن عام ١٩٨٥ علماً بأن الآلات القديمة كانت تخضع لنفس طريقة الاهلاك وبنفس المعدل، وتصوير حساب الآلات وحساب مخصص الاهلاك كما يظهر في ٨٥/١٢/٣١ بعد اتمام التسويات.

أولاً: اثبات تخريد الآلة وتكلفة الآلة الجديدة:

إذا تم تخريد أصل من الأصول الثابتة قبل اتمام بيعه فإن القيمة الدفترية للأصل تنقل من حسابات الأصول الثابتة وتحول لحساب مخزن الخردة إلى أن يتم البيع.

وحيث تم تخريد الآلة في ٣/٣٠ فإنه يصبح من الواجب حساب اهلاك عليها لمدة ثلاثة شهور. ويتم حساب الاهلاك كالآتي:

$$١١٥٠٠ \times \frac{٢٠}{١٠٠} = ٢٣٠٠ \text{ جنيه}$$

ويجري اثبات القيد التالي عند التخريد:

٢٣٠٠		من حـ/الاهلاك ـ آلات	٨٥/٣/٣٠
	٢٣٠٠	إلى حـ/مخصص الاهلاك ـ آلات	

وقبل أن يتم تخريد الآلة يصبح من الضروري اقفال حساب مخصص الاهلاك الخاص بها في حساب الآلات، حتى يظل في حساب الآلات القيمة الدفترية للآلة التي على أساسها يتم التخريد.

ويتضح من البيانات بعاليه أن رصيد الجزء من مخصص اهلاك الآلات الخاص بالآلة المخردة يبلغ في ٨٥/٢/١ مبلغ ٢٩٧٠٠ ـ ١١٥٠٠ = ١٨٢٠٠ جنيه، فإذا اضفنا إلى ذلك اهلاك الآلة عن الثلاثة شهور لأصبح ما يخص الآلة المخردة ٢٠٥٠٠ جنيه، لتصبح قيمتها الدفترية في تاريخ التخريد ٩٢٠٠ جنيه. ويتم تخريد الآلة بإجراء القيود التالية:

٢٠٥٠٠		من حـ/مخصص الاهلاك ـ آلات	٨٥/٣/٣٠
	٢٠٥٠٠	إلى حـ/الآلات	

٩٢٠٠	من حـ/مخزن الخردة		٨٥/٣/٣٠
	٩٢٠٠	إلى حـ/الآلات	

ويتم اثبات تكلفة الآلة الجديدة كالآتي:

٦٠٠٠٠	من حـ/الآلات		٨٥/٥/٣٠
	٦٠٠٠٠	إلى حـ/النقدية (أو الدائنون)	

ثانياً: اثبات بيع الآلة المخردة:

يتم اثبات بيع الآلة المخردة كالآتي:

١٠٤٠٠	من حـ/النقدية		٨٥/٩/٢٥
		إلى مذكورين:	
	٩٢٠٠	حـ/مخزن الخردة (بتكلفة التخريد)	
	١٢٠٠	حـ/الأرباح الرأسمالية (بقيمة الأرباح)	

ثالثاً: حساب اهلاك ١٩٨٥ وإجراء التسويات:

يلزم حساب اهلاك ما تبقى من قيمة دفترية للآلات القديمة بعد تخريد الآلة على حدة. ذلك لأنها تهلك بطريقة القسط المتناقص، بينما الآلة الجديدة تهلك بطريقة القسط الثابت. ويبلغ رصيد الآلات القديمة بعد التخريد: ٣٥٢٦٠٠ - ٢٩٧٠٠ = ٣٢٢٩٠٠ جنيه. ويبلغ رصيد مخصص إهلاك الآلات القديمة بعد التخريد الآتي:

الرصيد في ١/١	١٧٢١٠٠جنيه	
+ اهلاك الآلة المخردة عن ٣ شهور	٢٣٠٠ جنيه	
		١٧٤٤٠٠جنيه
ـ ما يخص الآلة المخردة		٢٠٥٠٠ جنيه
رصيد المخصص بعد التخريد		١٥٣٩٠٠جنيه

وبالتالي تكون القيمة الدفترية للآلات القديمة بعد التخريد: ٣٢٢٩٠٠ - ١٥٣٩٠٠ = ١٦٩٠٠٠ جنيه. ويبلغ قسط الاهلاك عن السنة.

اهلاك الآلة المخردة (تم اثباته)		=٢٣٠٠ جنيه
اهلاك الآلات القديمة	= ١٦٩٠٠٠ × $\frac{٢٠}{١٠٠}$	= ٣٣٨٠٠جنيه
اهلاك الآلة الجديدة	= ٦٠٠٠٠ × $\frac{١٠}{١٠٠}$ × $\frac{٧}{١٢}$	= ٣٥٠٠ جنيه
قسط الاهلاك من السنة		٣٩٦٠٠ جنيه

ويجري قيد الاهلاك وتسوية المخصص في ٨٥/١٢/٣١ بمبلغ ٣٧٣٠٠ جنيه فقط حيث تم اثبات اهلاك الآلة المخردة عند التخريد - ويراعى أن ميزان المراجعة قبل التسويات سوف يظهر رصيد لحساب الاهلاك بمبلغ ٢٣٠٠ جنيه وهو يمثل اهلاك الآلة المخردة خلال السنة عن فترة استخدامها خلالها قبل التخريد.

ويظهر حساب الآلات وحساب مخصص الاهلاك عن عام ١٩٨٥ وكما يظهر في ٨٥/١٢/٣١ بعد التسويات كالآتي:

منه — حـ/الآلات — له

منه					له
٣٥٢٦٠٠	رصيد	٨٥/١/١	٢٠٥٠٠	من حـ/مخصص اهلاك الآلات	٨٥/٣/٣٠
٦٠٠٠٠	إلى حـ/النقدية	٨٥/٥/٣٠	٩٢٠٠	من حـ/مخزن الخردة	٨٥/٣/٣٠
			٣٨٢٩٠٠	رصيد (ميزانية)	٨٥/١٢/٣١
٤١٢٦٠٠			٤١٢٦٠٠		

منه حـ/مخصص أهلاك الآلات له

٢٠٥٠٠	إلى حـ/الآلات	٨٥/٣/٣٠	١٧٢١٠٠	رصيد	٨٥/١/١
١٩١٢٠٠	رصيد (ميزانية)	٨٥/١٢/٣١	٢٣٠٠	من حـ/اهلاك الآلات	٨٥/٣/٣٠
			٣٧٣٠٠	من حـ/اهلاك الآلات	٨٥/١٢/٣١
٢١١٧٠٠			٢١١٧٠٠		

وعليه أن تقوم في كل الأمثلة الثلاثة السابقة بإجراء جميع القيود الدفترية وترحيلها لجميع حسابات الأستاذ اللازمة، وإظهار آثارها على الحسابات الختامية والميزانية لكل من السنوات على حدة.

٤ ـ جرد الاستثمارات في أوراق مالية بخلاف السندات:

تنطوي الاستثمارات في أوراق مالية على ما تقوم الوحدة المحاسبية بشرائه من أسهم رأس مال في وحدات أخرى وسندات في هذه الوحدات أو سندات حكومية. وقد سبق أن أوضحنا أن السندات من الأصول النقدية لأن قيمتها الاسمية تتحدد بعدد محدد من وحدات النقدية وبأجل معين. أما الاستثمارات في أسهم رأس المال فهي مستندات مشاركة في ملكية الشركات المصدرة لهذه الأسهم، ورغم أنها تكون ذات قيمة اسمية في غالب الأحوال، إلا أنها غير محددة القيمة بأجل أو بعدد معين من وحدات النقدية، بمعنى أن مشتري هذه الأسهم ليس دائناً للشركة المصدرة لها بمبلغ معين يستحق له قبلها في تاريخ معين وإنما هو شريك في ملكيتها بقدر ما يمتلك من أسهم، وبالتالي فله نصيب فيما تحققه من أرباح، كما قد يفقد استثماراته إذا ما أصيبت الشركة بخسائر فادحة. ولذلك فلا تعتبر الاستثمارات في أسهم رأس المال الخاصة بشركات أخرى من الأصول النقدية لأنها لا تنطوي على حقاً نقدياً ثابتاً في المقدار والأجل.

وقد تكون الاستثمارات في أوراق مالية قصيرة الأجل، بمعنى شرائها ليس لغرض الاحتفاظ بها لآجال طويلة، وإنما لاستثمار فائض النقدية لفترة قصيرة، كما قد تكون طويلة الأجل، بمعنى شرائها لأغراض احتفاظ بها لمدة طويلة تحقيقاً لأغراض أخرى بخلاف استثمار فائض النقدية.

ويتم تسجيل الاستثمارات في أوراق مالية، سواء كانت قصيرة الأجل أو طويلة الأجل، بجملة التكاليف وقت الشراء، والتي تنطوي على ثمن الشراء مضافاً إليه أية عمولات أو مصاريف أخرى ترتبط بالعملية وقت حدوثها. فإذا قامت شركة الفلاح التجارية مثلاً بشراء ١٠٠٠ سهم من أسهم المتحدة للاسكان من البورصة بواقع ١٠,٥ جنيه للسهم، وبلغت مصاريف الشراء من سمسرة وعمولات ١٠٥ جنيه، لأغراض الاحتفاظ بها لمدة طويلة، فإن اثبات العملية يكون كالآتي:

١٠٦٠٥	من حـ/الاستثمارات طويلة الأجل في أوراق مالية (حـ/ استثمارات في أسهم المتحدة للاسكان)	تاريخ الشراء
	١٠٦٠٥ إلى حـ/النقدية	

وإذا قامت نفس الشركة بشراء ٥٠٠ سهم من أسهم بنك مصر أمريكا بسعر ١١ جنيه للسهم مضافاً إليها سمسرة وعمولات مبلغ ٢٥٠ جنيه في ١٩٨٥/١/٥، لاستثمار فائض النقدية وإعادة بيعها في البورصة عند الحاجة إلى نقدية، فإن اثبات هذه العملية يكون كالآتي:

٥٧٥٠	من حـ/الاستثمارات قصيرة الأجل في أوراق مالية حـ/استثمارات في أسهم بنك مصر ـ أمريكا)	٨٥/١/٥
	٥٧٥٠ إلى حـ/النقدية	

وإذا ما حلت الحاجة إلى نقدية فإن الوحدة المحاسبية تستطيع بيع جزء من استثماراتها قصيرة الأجل أو كلها. وقد يترتب على عملية البيع تحقيق أرباح أو خسائر تتمثل في الفرق بين صافي حصيلة البيع والتكلفة عند الشراء. فإذا افترضنا مثلاً أن شركة الفلاح باعت ٢٠٠ سهم من أسهم بنك مصر أمريكا في ٢/٢٣ بسعر ١٢٥ جنيه للسهم وبلغت مصاريف البيع ٩٥ جنيه فإن اثبات العملية يكون كالآتي:

تكلفة السهم عند الشراء	= ٥٧٥٠ جنيه ÷ ٥٠٠ سهم	= ١١,٥ جنيه
تكلفة الأسهم المباعة	= ١١,٥ × ٢٠٠	= ٢٣٠٠ جنيه
صافي حصيلة البيع	= ٢٥٠٠ - ٩٥	= ٢٤٠٥ جنيه

ويكون القيد كالآتي:

٢٤٠٥		من حـ/النقدية	
		إلى مذكورين:	
	٢٣٠٠	حـ/الاستثمارات قصيرة الأجل في أوراق مالية (حـ/استثمارات في أسهم بنك مصر ـ أمريكا)	٨٥/٢/٢٣
	١٠٥	حـ/أرباح بيع الاستثمارات قصيرة الأجل	

وإذا قامت الشركة في ٨٥/٤/٢٥ ببيع باقي أسهم بنك مصر أمريكا بسعر ١١,٣ جنيه للسهم ومصاريف بيع ١١٢ جنيه، فإن اثبات العملية يكون كالآتي:

تكلفة الأسهم المباعة	= ١١,٥ × ٣٠٠	= ٣٤٥٠ جنيه
صافي حصيلة البيع	= ٣٣٩٠ - ١١٢	= ٣٢٧٨ جنيه
خسائر البيع		١٧٢ جنيه

ويكون القيد كالآتي:

	من مذكورين:	
٣٢٧٨	حـ/النقدية	٤/٢٥

١٧٢ حـ/خسائر بيع الاستثمارات قصيرة الأجل
٣٤٥٠ إلى حـ/الاستثمارات قصيرة الأجل في
أوراق مالية
(حـ/استثمارات في أسهم بنك مصر أمريكا)

ويقفل حسابي أرباح البيع وخسائر البيع في حساب الأرباح والخسائر. أما الاستثمارات المالية قصيرة الأجل فتظهر في الأصول المتداولة في الميزانية سابقة للنقدية مباشرة (على أساس الترتيب التنازلي للأصول المتداولة). أما الاستثمارات المالية طويلة الأجل فتظهر في الميزانية بعد الأصول الثابتة وقبل الأصول المتداولة.

ويتم التحقق من وجود وملكية الاستثمارات المالية بشقيها عن طريق الاطلاع على شهادات الأسهم ومستندات الملكية. أما التحقق من القيمة فتختلف الطريقة المطبقة عملاً لحساب القيمة في حالة الاستثمارات طويلة الأجل عنها في حالة الاستثمارات قصيرة الأجل. فالقاعدة العامة أن تقييم الاستثمارات طويلة الأجل بالتكلفة، بينما تقيم الاستثمارات قصيرة الأجل بالتكلفة أو السوق أيهما أقل. غير أن مبدأ الافصاح وقاعدة الحيطة والحذر تؤدي إلى ضرورة توضيح سعر السوق للاستثمارات طويلة الأجل كملحوظة بيانية في الميزانية. أما الاستثمارات قصيرة الأجل فيكون مخصص بالفرق بين التكلفة وسعر السوق في حالة انخفاض سعر السوق عن التكلفة، أو يذكر سعر السوق كملحوظة بيانية في حالة زيادة سعر السوق عن التكلفة.

فلو افترضنا مثلاً أن رصيد الاستثمارات في أوراق مالية في دفاتر الشركة العامة للتجارة في ٨٥/١٢/٣١ أظهر الآتي: استثمارات طويلة الأجل في أسهم شركة العامرية للغزل والنسيج ٢٥٦٠٠ جنيه، استثمارات قصيرة الأجل في أسهم الغزل الأهلية ١٢٥٠٠ جنيه. وقد بلغ سعر السوق لهذه الاستثمارات على التوالي ٣٠١٠٠ جنيه، ١١٤٠٠ جنيه، فإنه يلزم تكوين مخصص لانخفاض أسعار الاستثمارات المالية قصيرة الأجل بمبلغ ١١٠٠ جنيه بالقيد التالي:

١١٠٠	من حـ/خسائر هبوط أسعار استثمارات مالية قصيرة الأجل	٨٥/١٢/٣١
١١٠٠	إلى حـ/مخصص هبوط أسعار استثمارات مالية قصيرة الأجل	

وتظهر الاستثمارات في الميزانية كالآتي :

الشركة العامة للتجارة

الميزانية العمومية في ٨٥/١٢/٣١

الأصول

جنيه	جنيه	
		الأصول الثابتة :
		. . . .
		. . . .
. . .	ـــــــ	مجموع الأصول الثابتة
٢٥٦٠٠		استثمارات مالية طويلة الأجل
		(سعر السوق ٣٠١٠٠ جنيه)
		الأصول المتداولة :
	. . .	. . . .
		جنيه
		١٢٥٠٠ استثمارات مالية قصيرة الأجل
		١١٠٠ ـ مخصص هبوط أسعار
	١١٤٠٠	ـــــ
	. . .	**نقدية**
. . .	ـــــــ	**مجموع الأصول المتداولة**

هذا ولا يتم اثبات ايرادات الاستثمارات في أسهم الشركات الأخرى، سواء كانت طويلة الأجل أو قصيرة الأجل إلا إذا قامت هذه الشركات بإعلان توزيع الأرباح قبل انتهاء السنة المالية (الفترة المحاسبية)، وبصرف النظر عن واقعة

السداد. فلو افترضنا مثلاً أن شركة العامرية قد أعلنت عن توزيع أرباح بواقع جنيه للسهم في ٣٠/١٢/٨٥ وكان عدد الأسهم المملوكة للشركة العامة للتجارة ٢٥٠٠ سهم، فإنه يلزم اثبات ذلك في دفاتر الشركة العامة للتجارة بالقيد التالي:

٢٥٠٠		من حـ/توزيعات الأرباح المستحقة لنا	١٢/٣٠
	٢٥٠٠	إلى حـ/ايرادات الاستثمارات في أوراق مالية	

ذلك بصرف النظر عن توقيت قيام شركة العامرية بصرف التوزيع. أما إذا تم الاعلان في ١/١/٨٦ فإن سنة 1985 لا تستفيد بأي شيء من التوزيعات.

٥ ـ الحقوق غير النقدية والأصول غير الملموسة:

الحقوق غير النقدية هي أصول تنطوي على خدمات تحصل عليها الوحدة المحاسبية في المستقبل ومسدد قيمتها مقدماً في الحاضر، وهي تمثل قيمة حق الوحدة المحاسبية في الحصول على هذه الخدمات عيناً وليس حقاً في استرداد القيمة نقداً. ومن أمثلة هذه الحقوق جميع ما يسمى محاسبياً بالمصروفات المقدمة، كالإيجارات المقدمة، والتأمين المقدم، والاشتراكات المقدمة، وما إلى ذلك. وتعتبر المصروفات المقدمة عموماً من الأصول المتداولة إذا كانت الخدمة المتوقعة منها ينتظر الحصول عليها خلال فترة محاسبية أو دورة عمليات أيهما أكبر. أما إذا طالت الفترة عن ذلك فيطلق على هذه الحقوق «الأصول غير الملموسة».

والأصول غير الملموسة هي أصول ليس لها وجود مادي، وتستمد قيمتها مما يترتب على اقتنائها من حقوق للوحدة المحاسبية. ومن أمثلة هذه الأصول شهرة المحل، وحقوق الاختراع، وحقوق الامتياز والحكر، والعلامات التجارية وحقوق التأليف، وما شابه ذلك.

٥ ـ أ ـ الحقوق غير النقدية:

تنشأ الحقوق غير النقدية نتيجة سداد المصروفات قبل الحصول على الخدمات المقابلة لها. وإذا تم الحصول على هذه الخدمات خلال الفترة المحاسبية فإن هذه الحقوق تتحول من أصول إلى مصروفات. أما إذا لم يتم الحصول على

هذه الخدمات أو جزء منها خلال الفترة المحاسبية، فإن ما يتحول إلى مصروفات يقتصر على قيمة ما تم الحصول عليه فعلاً من خدمات حتى نهاية الفترة المحاسبية، تحقيقاً لمبدأ المقابلة السليمة للايرادات بالمصروفات، وتطبيقاً لأساس الاستحقاق المحاسبي.

فإذا قامت منشأة الخلود مثلاً باستئجار ساحة معارض لمنتجاتها في ٨٤/٣/١٦ لمدة سنتين بمبلغ ٩٦٠٠ جنيه سددت مقدماً، وكانت السنة المالية تنتهي في ١٢/٣١ من كل عام، فإنه يلزم اثبات هذه العملية في ٨٤/٣/١٦ وإجراء التسويات الجرديلا في ٨٤/١٢/٣١ وفي ١٩٨٥/١٢/٣١ على الوجه التالي:

٩٦٠٠		من حـ/الايجار المقدم	٨٤/٧/١٦
	٩٦٠٠	إلى حـ/النقدية	
٣٨٠٠		من حـ/مصاريف الايجار	٨٤/١٢/٣١
	٣٨٠٠	إلى حـ/الايجار المقدم	
		٩٦٠٠ × ١/٢٤ × ٩٥ شهر	
٤٨٠٠		من حـ/مصاريف الايجار	٨٥/١٢/٣١
	٤٨٠٠	إلى حـ/الايجار المقدم	
		٩٦٠٠ × ١/٢٤ × ١٢	

ويبقى بعد ذلك إيجار شهرين ونصف لتتحمل به سنة ١٩٨٦.

ويتم التحقق من وجود وملكية الحقوق غير النقدية بالرجوع إلى مستندات سداد القيمة وشروط التعاقد. ويراعى أن مبدأ اعتبار كل ما يسدد مقدماً من الأصول إلى أن يتم الحصول على الخدمة فيتحول الأصل إلى مصروف يسهل من القيام بهذه العملية.

أما التحقق من القيمة فيعني تحديد قيمة المتبقي من هذه الخدمات المنتظرة

وما تم الحصول عليه فعلاً بالنسبة والتناسب الزمني (أو النسبة والتناسب الكمي في بعض الأحيان).

وتتحول قيمة ما تم الحصول عليه من هذه الخدمات إلى مصروفات، أما الباقي فيظل في حسابات الأصول (المتداولة). هذا وما ينطبق على الايجار ينطبق على باقي بنود المصروفات المقدمة. (لاحظ أن الايرادات المستحقة وهي من الأصول المتداولة تعتبر من الأصول النقدية).

٥ ـ ب ـ الأصول غير الملموسة:

تمثل الأصول غير الملموسة موارد ليس لها وجود مادي ولكنها تسهم في زيادة الأرباح. فشهرة المحل مثلاً تنعكس في زيادة المبيعات وثقة العملاء وزيادة الأرباح. كما أن حق الاختراع يمنع المنافسين من استخدامه ويجعل الوحدة المحاسبية التي تمتلك الحق في مركز احتكاري فيما يتعلق بالنتائج التي تترتب عليه، ومن ثم تزداد أرباحها، كذلك الأمر فيما يتعلق بحق الامتياز أو الحكر أو العلامات التجارية.

وتظهر شهرة المحل في الدفاتر نتيجة الشراء أو إعادة التقييم. ولن نتناول كيفية التحقق من الوجود والملكية والقيمة على هذا المستوى المبدئي من الدراسة. وقد تهلك شهرة المحل كما قد لا يتم اهلاكها. وإذا تم اهلاكها فهي عادة ما تهلك بطريقة القسط الثابت، ويستنزل الاهلاك من قيمتها الدفترية دون تكوين مخصص.

أما حقوق الاختراع والامتياز والحكر والعلامات التجارية فيتم التحقق من الوجود والملكية عن طريق المستندات المثبتة لذلك. وعادة ما تنطوي هذه الحقوق على فترة زمنية معينة تتراوح بين ٥ سنوات و٥٠ سنة أو ما يزيد في بعض الأحوال وتخضع هذه الحقوق للاستنفاد (أي تتحول إلى مصروفات عن طريق اهلاك جزء منها) عادة بطريقة القسط الثابت على مدار الفترة المحددة في العقد، والتي عادة ما ينظمها القانون بالنسبة لبعض هذه الحقوق. كما أن ما يستنفد منها (اهلاكها) يستنزل مباشرة من الرصيد الدفتري للأصل دون تكوين مخصص.

٥ ـ جـ ـ المصروفات الايرادية المؤجلة:

المصروفات الايرادية المؤجلة هي مصروفات مقدمة تغطي عدداً من الفترات المحاسبية. ومن أمثلتها مصاريف التأسيس وتكاليف الحملات الاعلانية التي تغطي عدداً من السنوات. ويتم استنفادها على مدار عدد معين من السنوات كمصاريف التأسيس أو على سنوات الاستفادة منها كالحملات الاعلانية. وتخضع للاستنفاد (الاهلاك) عادة بطريقة القسط الثابت والذي يستنزل مباشرة من القيمة الدفترية للأصل.

أسئلة وتمارين الفصل الخامس عشر

أولاً : الأسئلة :

١ ـ ما هو المقصود بجرد المخزون؟ وما هو الفرق بين الجرد الدوري والجرد المستمر؟ .

٢ ـ ما هي أفضل طرق تقييم المخزون من وجهة نظر المقابلة السليمة للايرادات بالمصروفات بالمقارنة بوجهة نظر العرض السليم في الميزانية العمومية .

٣ ـ ما هي أهم أوجه الخلاف بين المصروفات الجارية والنفقات الرأسمالية ، وما هو أثر عدم التمييز الدقيق بينهما على أرباح الفترة وحسابات الميزانية؟ .

٤ ـ لماذا تعتبر المصروفات المقدمة من الأصول غير النقدية بينما تعتبر الايرادات المستحقة من الأصول النقدية؟ .

٥ ـ قارن بين طريقتي الاهلاك المعجل ومجموع أرقام السنوات من حيث الأثر على الأرباح وحسابات الأصول .

٦ ـ برر فيما لا يزيد عن ثلاثة سطور لكل عبارة لماذا تعتبر كل من العبارات التالية خطأ أو صواب من وجهة نظرك :

أ ـ تؤدي المغالاة في تقييم مخزون آخر الفترة إلى زيادة تكلفة البضاعة المباعة ومن ثم انخفاض الأرباح .

ب ـ لا يلزم القيام بعمليات الجرد الفعلي لعناصر المخزون في ظل نظام المخزون المستمر .

جـ ـ يجب أن لا تظهر التكلفة التاريخية لعناصر المخزون في الدفاتر بما يزيد عن ثمن الشراء أو سعر السوق أيهما أقل .

د ـ تتفق طريقة مخزون الأساس مع نظام المخزون المستمر بينما تتفق طريقة الوارد أخيراً صادراً أولاً مع نظام المخزون الدوري .

هـ ـ تؤدي طريقة الوارد أولاً صادر أولاً إلى زيادة الأرباح في ظل ارتفاع الأسعار وانخفاض الأرباح في ظل انخفاض الأسعار.

و ـ تؤدي طريقة الوارد أخيراً الصادر أولاً دائماً الى إظهار المخزون بأكبر من قيمته الجارية في الميزانية.

ز ـ الأصول الثابتة هي كل ما ينتج عن نفقات رأسمالية.

ح ـ تهلك الأصول الثابتة محاسبياً تطبيقاً لقاعدة الحيطة والحذر.

ط ـ تعتبر طريقة القسط الثابت أكثر الطرق عدالة في تخصيص تكلفة الأصل الثابت على الفترات المستفيدة من خدماته.

ي ـ إذا بلغت نسبة الاهلاك المعجل ٣٣ ٪ فإن نتائجها تتفق ونتائج طريقة مجموع أرقام السنوات.

ك ـ تصلح طريقة معدل النفاد للاستخدام لكل الأصول المعمرة وخاصة المباني.

ل ـ يمثل الفرق بين سعر بيع الأصل الثابت ورصيده الدفتري في بداية الفترة مقدار الأرباح أو الخسائر الرأسمالية التي تتحقق نتيجة عملية البيع.

م ـ لا تقيم الاستثمارات المالية طويلة الأجل بقيمتها السوقية تطبيقاً لقاعدة الحيطة والحذر.

٧ ـ قارن بين خصائص الاستثمارات طويلة الأجل في سندات حكومية والاستثمارات طويلة الأجل في أسهم شركات.

٨ ـ فرق بين الحقوق غير النقدية والأصول غير الملموسة من حيث المعالجة المحاسبية لنتائج الجرد وإجراء التسويات الجردية المتعلقة بكل.

ثانياً: التمارين:

التمرين الأول:

بدأت شركة السمر التجارية في ١/١/٨٥ بمخزون من السلعة س١ يبلغ ١٠٠ وحدة تكلفة الوحدة ٣,٥ جنيه. وفي خلال العام بلغت المشتريات ما يأتي: في

١/٥ : ٣٠٠ وحدة بسعر الوحدة ٥,١ جنيه، في ٤/٢١ : ٢٠٠ وحدة بسعر ٥,٥ جنيه للوحدة، في ١٠/٢٥ : ٣٠٠ وحدة بسعر ٥,٦ جنيه للوحدة، في ١٢/٩ : ٣٠٠ وحدة بسعر ٦,١ جنيه للوحدة، كما بلغت المردودات ١٠٠ وحدة من مشتريات ١٠/٢٥، و١٠٠ وحدة من مشتريات ١٢/٩. فإذا علمت أن ما تبقى في المخازن في ١٢/٣١ يبلغ ٣٠٠ وحدة منها ١٠٠ وحدة من مشتريات ٤/٢١، ١٠٠ وحدة من مشتريات ١٠/٢٥، ١٠٠ وحدة من مشتريات ١٢/٩.
فالمطلوب: حساب تكلفة مخزون آخر الفترة وتكلفة المبيعات من السلعة س١ في ظل كل من الطرق التالية: (١) طريقة تخصيص أو تمييز التكاليف، (٢) طريقة FIFO، (٣) طريقة LIFO (٤) طريقة المتوسط المرجح.

التمرين الثاني:

تقوم منشأة الأمل بالاتجار في منتج واحد تبيع الوحدة منه للمستهلك بسعر ١٠ جنيه. وقد قامت المنشأة خلال السنة المالية المنتهية في ٨٤/١٢/٣١ ببيع ٨٨٠٠ وحدة، حيث تبلغ مصاريف البيع والتوزيع مبلغ جنيه واحد للوحدة. وفيما يلي بيانات مخزون هذا المنتج عن السنة:

بيان	وحدات	تكلفة الوحدة
مخزون ١/١	١٠٠٠	٥,٦ جنيه
مشتريات في ٢/٧	١٠٠٠	٦ جنيه
مشتريات في ٥/٢٣	٥٠٠٠	٦,٤ جنيه
مردودات في ٥/٢٧	١٠٠٠	٦,٤ جنيه
مشتريات في ٩/٢٥	٣٠٠٠	٦,٦ جنيه
مشتريات في ١١/٣٠	١٥٠٠	٧ جنيه
مردودات في ٣ /١٢	٥٠٠	٧ جنيه

وقد وجد عند الجرد في ١٢/٣١ أن عدد الوحدات الموجودة في المخزن فعلاً هي ١١٦٠ وحدة، وتتبع المنشأة سياسة جعل أمين المخازن مسؤولاً عن أي عجز بالتكلفة.

المطلوب: إجراء قيود التسوية اللازمة في ١٩٨٤/١٢/٣١ لتحديد تكلفة المبيعات ورصيد مخزون آخر الفترة، وإعداد حساب المتاجرة عن الفترة في ظل كل من الطرق التالية: طريقة FIFO، طريقة LIFO، طريقة المتوسط المرجح.

التمرين الثالث:

تقوم إحدى الشركات باستخدام نظام المخزون المستمر بالنسبة للسلعة س٩ وفي ١٩٨٤/١/١ بلغ رصيد المخزون منها ١٠٠ وحدة بسعر الوحدة ١٠ جنيه. وقد تمت العمليات التالية بالنسبة لهذه السلعة حتى ١٩٨٤/١٢/٢١: في ١/١٥ تم شراء ٣٠٠ وحدة سعر الوحدة ١١ جنيه، في ١/٢٥ تم بيع ٢٠٠ وحدة، في ٣/٢٢ تم شراء ٢٠٠ وحدة بسعر ١٢ جنيه، وفي ٣/٢٧ تم بيع ٣٠٠ وحدة. وفي ٦/٢٧ تم شراء ٤٠٠ وحدة بسعر ١٣ جنيه للوحدة، وفي ٧/٢٨ تم بيع ٢٠٠. وفي ٩/٢٥ تم شراء ٣٠٠ وحدة بسعر ١٤ جنيه للوحدة، وفي ١٢/١٣ تم بيع ٤٠٠ وحدة.

المطلوب: أولاً: اعداد بطاقة الصنف التي تظهر تكلفة المبيعات وعدد وحداتها وتكلفة مخزون آخر الفترة وعدد وحداته في ظل كل من الطرق التالية:

(١) طريقة الوارد أولاً صادر أولاً (٢) طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً (٣) طريقة المتوسط المرجح.

ثانياً: بفرض أن الشركة تتبع نظام المخزون الدوري قم بحساب تكلفة البضاعة المباعة وتكلفة مخزون آخر الفترة في ظل الطرق الثلاثة السابقة.

ثالثاً: قم بشرح أسباب اختلاف نتائج نظام المخزون الدوري عن نظام المخزون المستمر إن وجدت.

التمرين الرابع:

تتبع شركة الصمود التجارية نظام المخزون المستمر فيما يتعلق بالصنف س٦١ وقد أظهرت حسابات الأستاذ في ١٩٨٥/١٢/٣١ الأرصدة المتعلقة بهذا الصنف كالآتي: تكلفة بضاعة مباعة ٢٤٨٠٠ جنيه، رصيد مخزون آخر الفترة ٢٠٠ وحدة تكلفتها ٢٦٠٠ جنيه.

وقد اكتشف عند الجرد أن الشركة قد اتبعت طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً بالنسبة لهذا الصنف على مدار السنة. بينما كان المفروض أن تتبع طريقة الوارد أولاً صادر أولا وهي الطريقة التي جرت الشركة على اتباعها في السنوات السابقة، وبالبحث في السجلات وجد أن رصيد ١/١ قد بلغ ٣٠٠ وحدة من س١١ . وأن رصيد المخازن لم ينقص عن ٢٠٠ وحدة خلال السنة. وإن آخر طلبية واردة للمخازن كانت ٣٥٠ وحدة بسعر ١٥ جنيه للوحدة رد منها للمورد ٢٠٠ وحدة لعدم مطابقتها للمواصفات. بينما بلغ سعر الوحدة من الطلبية السابقة لها مباشرة ١٤ جنيه للوحدة.

المطلوب: حساب تكلفة مخزون آخر الفترة وتكلفة البضاعة المباعة في ظل طريقة الوارد أولاً صادر اولا. وإجراء ما يلزم من قيود لتصحيح أرصدة حسابات الأستاذ.

التمرين الخامس:

قام محاسب شركة الشروق بإعداد حساب المتاجرة عن السنة المنتهية في ٨٤/١٢/٣١ للشركة بطريقتين، الأولى على أساس تقييم المخزون بطريقة الوارد أولاً صادر أولاً، والثانية بطريقة الوارد أخيراً صادر أولا. وقد بلغ مجمل الربح في ظل الطريقة الأولى ١٨٢٠٠ جنيه، بينما بلغ مجمل الربح في ظل الطريقة الثانية (LIFO) ٢٠٤٠٠ جنيه. وقد أظهر الجرد الفعلي أن عدد وحدات المخزون في آخر الفترة قد بلغ ٥٠٠ وحدة من آخر طلبية، بينما كان رصيد أول الفترة ٦٠٠ وحدة سعر الوحدة ١٠ جنيه، فما هو سعر الوحدة من آخر طلبية وما هي الأسباب التي أدت إلى زيادة مجمل ربح LIFO عن مجمل ربح FIFO.

التمرين السادس:

ظهرت الأرصدة التالية بين أرصدة ميزان المراجعة قبل التسويات في ٨٥/١٢/٣١ لشركة الشرق لحليج وتجارة الأقطان: مخزون ١/١: ٥٦٠٠ جنيه، مشتريات ٧٤٥٤٠٠ جنيه، نقل للداخل ١٤٦٠٠ جنيه، مباني ٢١٢٠٠٠ جنيه، آلات ومعدات ٢٧٧٠٠٠ جنيه، سيارات ٦٢٠٠٠ جنيه، مخصص اهلاك مباني

٦٥٠٠٠ جنيه، مخصص اهلاك آلات ومعدات ١٨٠٠٠٠ جنيه، مخصص اهلاك سيارات ٣٦٠٠٠ جنيه، فإذا علمت أن:

١ ـ بلغ رصيد آخر المدة من الأقطان بأنواعها ٧٩٤٠٠ جنيه بالتكلفة طبقاً لطريقة المتوسط المرجح.

٢ ـ يقدر العمر الانتاجي للمباني ٤٠ سنة وقدرت قيمتها كانقاض بمبلغ ١٢٠٠٠ جنيه، وتهلك بطريقة القسط الثابت.

٣ ـ من بين الآلات آلة جديدة بدأ استخدامها في ١٩٨٥/٧/١ وبلغت تكلفتها ٦٠٠٠٠ جنيه وقد قررت الشركة اهلاكها بطريقة الاهلاك المعجل على عشر سنوات، في الوقت الذي تستخدم فيه الشركة طريقة القسط الثابت بالنسبة لباقي الآلات والتي يقدر عمرها الانتاجي ٢٠ سنة وقيمتها كخردة ١٧٠٠٠ جنيه.

٤ ـ يتم اهلاك السيارات على مدار خمس سنوات بطريقة مجموع أرقام السنوات وتقدر قيمتها خردة بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه.

المطلوب: إجراء ما يلزم من تسويات في ٨٥/١٢/٣١ لحساب الاهلاك وحساب تكلفة المبيعات، وإجراء القيود الدفترية اللازمة، وإعداد ميزان المراجعة الجزئي بعد التسويات.

التمرين السابع:

قامت شركة السبع لمنتجات الألبان بشراء ماكينة بسطرة بمبلغ ٦٤٠٠٠ جنيه تسليم محل البائع وبشروط ٢٪ ١٠ أيام صافي ٦٠ يوم. وقد بلغت مصاريف تحميل ونقل الماكينة إلى مقر الشركة ٨٩٠ جنيه، وبلغت تكلفة القواعد الخرسانية ١١١٠ جنيه، وتكلفة التوصيلات الكهربائية ٥٩٥ جنيه كما بلغت أتعاب المهندس الذي أشرف على تركيب الماكينة ٣٨٥ جنيه، كما بلغت أجور عمال الشركة الذين اشتركوا في تركيب الماكينة خلال فترة التركيب ٢٥٠ جنيه. هذا وقد صرف من مخازن قطع الغيار والمهمات والوقود والزيوت ما تبلغ قيمته ٦٥٠ جنيه استخدمت في وضع الماكينة في حالة معدة للاستخدام. وتم تجربة الماكينة في ١٩٨٥/٣/١٥ وبدأ استخدامها في الانتاج في ١٩٨٥/٣/١٦، فإذا علمت أن الشركة ترغب في

اهلاك الماكينة على خمس سنوات باستخدام طريقة الاهلاك المعجل، وأنها قد قامت بسداد ثمن الشراء خلال العشرة أيام المسموح بها للحصول على الخصم، فالمطلوب: (١) إعداد جدول يوضح اهلاك كل سنة من عمر الآلة، واهلاك كل فترة من الفترات المحاسبية التي تنتهي في ١٢/٣١ من كل عام، ورصيد مخصص الاهلاك في نهاية كل فترة محاسبية. (٢) اجراء القيود اللازمة لاثبات تكلفة الآلة وتسوية الاهلاك في ١٩٨٥/١٢/٣١، وفي ١٩٨٦/١٢/٣١.

التمرين الثامن:

بدأت كل من الشركتين س، ص عملياتها في ١٩٨٥/١/١ بآلات لف وحزم تبلغ تكلفتها ٢٠٠٠٠ جنيه يقدر عمرها الانتاجي بعشرة سنوات دون قيمة كخردة وقد حدث أن تماثل نشاط الشركتين خلال العام تمام التماثل حيث يقومان بالاتجار في نفس السلعة النمطية. وبلغت جملة مشتريات كل منهما خلال العام ما يلي: في ١/١ ٢٠٠ وحدة سعر الوحدة ٢٥ جنيه، في ٣/٢٧: ٦٠٠ وحدة سعر الوحدة ٢٤ جنيه، في ٧/٧: ٤٠٠ وحدة سعر الوحدة ٢٧ جنيه، في ١١/١: ٤٠٠ وحدة سعر الوحدة ٣٠ جنيه، في ١٢/٨: ٢٠٠ وحدة سعر الوحدة ٣١ جنيه.

وقد أظهر ميزان المراجعة قبل التسويات، في نهاية العام، لكل من الشركتين ما يلي:

	س	ص
مبيعات	٧٠٠٠٠ جنيه	٧٠٠٠٠ جنيه
أجور ومرتبات	١٠٠٠٠ جنيه	١٠٠٠٠ جنيه
إيجار	٢٤٠٠ جنيه	٢٤٠٠ جنيه
مصروفات متنوعة	٦٠٠ جنيه	٦٠٠ جنيه

وقد قررت الشركة س اهلاك آلاتها طبقاً لطريقة القسط الثابت بينما قررت الشركة ص اهلاك آلاتها طبقاً لطريقة الاهلاك المعجل، كما قررت الشركة س

تقييم مخزون آخر الفترة والذي بلغ ٢٢٠ وحدة طبقاً لطريقة الوارد أولاً صادر أولاً، بينما قررت الشركة ص تقييم مخزون آخر الفترة والذي بلغ ٢٢٠ وحدة أيضاً طبقاً لطريقة الوارد أخيراً صادر أولاً.

المطلوب: (١) قم بإعداد الحسابات الختامية لكل من الشركة س والشركة ص لاظهار نتيجة عملياتها عن العام. (٢) قم بإعداد مذكرة لتوضيح أسباب الفروق بين نتائج كل من الشركتين على مستوى مجمل الربح وعلى مستوى صافي الربح.

التمرين التاسع:

قامت إحدى الشركات بشراء آلة بلغت تكلفتها ٤٧٠٠٠ جنيه وقدرت حياتها الانتاجية بخمس سنوات وقيمتها كخردة ٢٠٠٠ جنيه. وكان من المتوقع أن تقوم الآلة على مدار حياتها الانتاجية بإنتاج ٩٠٠٠٠ وحدة منتج تم انتاجها فعلاً كالآتي: السنة الأولى ١٥٠٠٠ وحدة، السنة الثانية ٣٠٠٠٠ وحدة، السنة الثالثة ٢٥٠٠٠ وحدة، والسنة الرابعة ٢٠٠٠٠ وحدة. وفي نهاية السنة الرابعة تم استبدال الآلة بأخرى جديدة لها نفس العمر والطاقة بلغت تكلفتها ٥٢٠٠٠ جنيه وقدرت الآلة القديمة في هذا التبادل بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه.

المطلوب: (١) حساب الاهلاك السنوي للآلة الأولى لمدة السنوات الأربع بطريقة معدل النفاد وإجراء القيود الدفترية اللازمة لاثبات اهلاك السنة الأولى والسنة الرابعة، واثبات احلال الآلة الأولى بالآلة الجديدة.

(٢) إعداد جدول تقارن فيه اهلاك الآلة الأولى لمدة السنوات الأربع في كل من الطرق الآتية: القسط الثابت، الاهلاك المعجل، مجموع أرقام السنوات، معدل النفاد. قم بتخصيص عمود من أعمدة الجدول لكل طريقة وسطر من سطور الجدول لكل سنة من السنوات.

(٣) بفرض أن الآلة الأولى كانت معدة للاستخدام في ١/٤/٨١، وإن احلالها بالآلة الجديدة قد تم في ١/٤/٨٥ حيث كانت قد انتجت خلال سنة ٨٥ كمية ٨٠٠٠ وحدة منتج، وإن الآلة الجديدة تقرر اهلاكها بطريقة مجموع أرقام

السنوات. قم بحساب اهلاك سنة ١٩٨٥ وقم بإجراء ما يلزم من قيود لاثبات احلال الآلتين والاهلاك خلال سنة ٨٥ وفي نهايتها، قم بتوضيح الآلات ومخصص الاهلاك في ميزانية ٨٤/١٢/٣١، وفي ميزانية ٨٥/١٢/٣١.

التمرين العاشر:

تمتلك إحدى الشركات التي تنتهي سنتها المالية في ١٢/٣١ من كل عام الآلات الآتية:

١ ـ **الآلة ٥٠٦**: تم شرائها من الخارج في ٧٢/٤/١٥ بمبلغ ٥٧٢٠٠ جنيه تسليم ميناء الاسكندرية، وقد تم التخليص عليها جمركياً في ٥/٢٣ وبلغت الرسوم الجمركية ومصاريف التخليص ١٣٣٠٠ جنيه، وتم إنشاء القواعد الأساسية ونقل الآلة لمقر المصانع بتكاليف اجمالية قدرها ٤٥٠٠ جنيه، وبلغت مصاريف التركيب وأتعاب المهندسين ٣٢٠٠ جنيه، كما بلغت تكلفة التوصيلات الكهربائية ١٥٠٠ جنيه، وتم الاحتفال ببدء تشغيل الآلة في ١٩٧٢/٧/١ وبلغت تكلفة إقامة الاحتفال ٣٠٠ جنيه. وقد قدر العمر الانتاجي للآلة بمقدار ٨٠٠٠٠ وحدة منتج، أنتج منها حتى ٧٢/١٢/٣١ عدد ١٠٠٠٠ وحدة. وفي ٧٤/٤/٢٥، حيث بلغت جملة عدد الوحدات التي تم انتاجها على الآلة ٧٢٠٠٠ وحدة منها ٣٥٠٠ وحدة سنة ٧٤ وتقرر استبدال الآلة ٥٠٦ بالآلة ٥٠٩ المتوفرة لدى وكيل مصري. وقد تم الاتفاق على تبادل الآلة الجديدة بالآلة القديمة تسليم محل البائع وقدرت قيمة الآلة ٥٠٦ لأغراض التبادل بمبلغ ٩٠٠٠ جنيه. وبلغت مصاريف الفك والإزالة ٧٠٠ جنيه على حساب الشركة.

٢ ـ **الآلة ٥٠٩**: كان السعر المتفق عليه تسليم محل البائع ٨٨٠٠٠ جنيه وبلغت مصاريف النقل والتركيب والتجهيز ١٢٠٠٠ جنيه، أصبحت الآلة بعدها معدة للاستخدام في ٧٤/٦/١ حيث تم الاحتفال بتشغيلها، وبلغت مصاريف الحفل ٧٤٠ جنيه. وقد قررت الشركة اهلاكها على مدار خمس سنوات بقيمة متوقعة كخردة ١٠٠٠٠ جنيه طبقاً لطريقة مجموع أرقام السنوات. وفي ٧٧/١٢/٢٧ قررت الشركة بيع الآلة واحلالها بمجموعة حديثة، وتم بيع الآلة

فعلاً في ٢٩/١٢/٧٧ بمبلغ ١٦٢٠٠ جنيه، وكانت مصاريف الفك والإزالة على حساب المشتري.

٣ ـ **المجموعة ٢٠٠١**: تتكون هذه المجموعة من أربعة آلات متوازية ومتماثلة. وقد تم شراء الآلة الأولى وتركيبها وأصبحت معدة للاستخدام في ١/١/٧٨، وبلغت تكلفتها الاجمالية ١١٢٥٠٠ جنيه. إلا أنه وجد في ١/٩ إن الآلة تحتاج لجهاز تبريد خاص، حيث كانت معدة للعمل في صالة مكيفة. وقد تم تركيب جهاز التبريد واستمرت الآلة في الانتاج في ١/١٥ وبلغت تكلفة جهاز التبريد ٢٢٥٠٠ جنيه. وقدر العمر الانتاجي للآلة بخمس سنوات وقيمتها كخردة ١٢٥٠٠ جنيه كما قدر العمر الافتراضي لجهاز التبريدبثلاث سنوات وقيمته كخردة ٥٠٠ جنيه. وتقرر اهلاك الآلة طبقاً لطريقة الاهلاك المعجل وجهاز التبريد بالقسط الثابت. وفي ١/١٠/٧٨ تم اضافة الآلة الثانية والتي كانت معدلة لظروف التشغيل المصرية وبلغت تكلفتها الاجمالية ١٦٢٣٠٠ جنيه، وقدرت قيمتها كخردة بمبلغ ٢٣٠٠ جنيه وعمرها الانتاجي بثماني سنوات. وتقرر اهلاكها بطريقة القسط الثابت، وفي ١/١/٧٩ تم اضافة آلتين بتكلفة اجمالية ٣٤٢٠٠٠ جنيه بعمر افتراضي خمس سنوات وقيمة كخردة ٤٢٠٠٠ جنيه وتقرر اهلاكها بطريقة مجموع أرقام السنوات. وفي ١/٧/٨٠ قررت الشركة استبدال الآلة الأولى بآلة جديدة لا تحتاج لجهاز تبريد. وبلغت القيمة الاستبدالية للآلة القديمة ١١٣٠٠ جنيه وجهاز التبريد ٦٥٠٠ جنيه خصماً من شراء الآلة الجديدة التي بلغت تكلفتها ١٢٧٨٠٠ جنيه في حالة معدة للاستخدام في ٣٠/٩/٨٠ وقد تقرر اهلاك هذه الآلة بطريقة القسط الثابت بواقع ٢٠٪ سنوياً بعد تقدير قيمتها كخردة بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه.

المطلوب: (١) اجراء القيود الدفترية المتعلقة بآلات هذه الشركة واهلاكها منذ ١٥/٤/٧٢ حتى ٣١/١٢/١٩٨٠.

(٢) تصوير حساب الآلات وحساب مخصص اهلاك الآلات وحساب اهلاك الآلات عن السنوات المالية المنتهية في ٣١/١٢/٧٢، ٧٣، ٧٤، ٧٥، ٧٦، ٧٧، ٧٨، ٧٩، ٨٠.

(٣) بيان اثر بيع الآلات أو استبدالها على حساب الأرباح والخسائر للسنة التي تم فيها البيع أو الاستبدال، مع توسيط حساب للآلات المباعة في كل حالة.

التمرين الحادي عشر:

فيما يلي بعض أرصدة ميزان المراجعة قبل التسويات في ١٩٨٢/١٢/٣١ لشركة التجارة الأهلية بالجنيه: آلات ومعدات ١٧٢٥٠٠، مباني وانشاءات ٣٥٢٠٠، مخزون ٢٨٦٠٠، سيارات نقل وانتقال ٣٦٤٠٠، عملاء ٧٠٥٠٠، تكلفة بضاعة مباعة ٩٧٤٠٠، مبيعات ١٦٤٥٠٠، خصم نقدي مفقود على المشتريات الآجلة ٤٦٠، أجور ومرتبات ١٧١٠٠، ايجارات دائنة مقدمة ٨٤٠٠، فوائد دائنة ١٢٠٠، مصروفات متنوعة ٤٦٠٠، مخصص اهلاك آلات ومعدات ٦٠٠٠٠، مخصص اهلاك مباني وانشاءات ٩٠٠٠، مخصص اهلاك سيارات ١٢٥٠٠، مخصص ديون مشكوك فيها ٤١٠٠، نقل للخارج ١٠٦٠، خصم نقدي مسموح به ٣٤٠، فإذا علمت أن:

١ - تتبع الشركة نظام المخزون المستمر، وكانت تسير على طريقة الوارد أولاً صادر أولاً، إلا أنها قررت هذا العام أن تسير على طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً. ويظهر المخزون في ميزان المراجعة على أساس الطريقة الأولى. وقد بلغ عدد وحداته ١٤٣٠٠ وحدة. وقد تبين أن مخزون ٨١/١٢/٣١ قد بلغ ١٥٠٠٠ وحدة تكلفتها ٢٢٥٠٠ جنيه. ولم تنقص عدد الوحدات في المخازن خلال العام عن ١٤٣٠٠ وحدة.

٢ - تقرر أن يكون مخصص الديون المشكوك فيها ٥٪ من أرصدة العملاء، إلا أنه قد اكتشف في ١٢/٣١ أن أحد العملاء الذي يبلغ رصيد حسابه ٢٥٠٠ جنيه قد أفلس منذ فترة وليس لديه أية ممتلكات.

٣ - يتم اهلاك الآلات والمعدات على أساس الاهلاك المعجل بنسبة ١٥٪ سنوياً، وقد تم اضافة آلة جديدة في ٨٢/٩/٣٠ تبلغ تكلفتها ٣٢٥٠٠ جنيه. وقيمتها كخردة ٢٥٠٠ جنيه.

٤ - يتم اهلاك المباني والانشاءات بطريقة القسط الثابت بنسبة ٥٪ سنوياً وقيمة متوقعة كأنقاض ٣٢٠٠ جنيه.

٥ ـ يتم اهلاك السيارات بطريقة معدل النفاد، وقدرت الحياة الانتاجية لجميع السيارات ٦٤٠٠٠٠ كيلومتر وقيمتها كخردة ٤٤٠٠ جنيه. وقد استخدمت على مدار العام لمسافة ١٠٦٤٠٠ كيلومتر.

٦ ـ تبلغ الأجور والمرتبات المستحقة في نهاية العام ٤٠٠ جنيه، كما أن فاتورة المياه والانارة عن العام قد وردت في ١٩٨٣/١/١ بمبلغ ٧٦٥ جنيه.

٧ ـ الايجارات الدائنة المقدمة تمثل إيجار معارض مملوكة لشركة توزيع السيارات. وقد تم توقيع العقد في ١٩٨١/٣/١٥. وسلمت المعارض للمستأجر في ١٩٨١/٤/١ لمدة تنتهي في ٨٥/٦/٣٠.

المطلوب: (١) إعداد ورقة عمل جزئية توضح فيها أرصدة الميزان قبل التسويات، والتسويات، وميزان المراجعة بعد التسويات وأرصدة الحساب الختامي والميزانية العمومية.

(٢) إجراء قيود التسوية من واقع ورقة العمل.

(٣) إعداد حسابي المتاجرة والأرباح والخسائر عن العام (١٩٨٢) وإجراء قيود الاقفال.

التمرين الثاني عشر:

احتوت محفظة الأوراق المالية لشركة النصر للتجارة على الأوراق الآتية في ١٩٨٥/١/١: ٣٠٠٠ سهم من أسهم شركة مصر للاستيراد والتصدير تكلفتها ٣١٣٣٣ جنيه، ٢٠٠٠ سهم من أسهم بنك التنمية تكلفتها ٢٢٢٠٠ جنيه، ١٠٠٠ سهم من أسهم بنك السويس تكلفتها ٣٠٥٠٠ جنيه، ٢٤٥٠٠ جنيه سندات قرض التنمية ٨٪ قيمة اسمية ١٠٠ جنيه للسند. وقد تمت العمليات التالية خلال السنة:

١ ـ أعلنت شركة مصر للاستيراد والتصدير عن توزيع أرباح بواقع ٥٠ قرشاً للسهم في ١٩٨٥/١/١٥، وتم توزيع الأرباح فعلاً اعتباراً من ٨٥/٢/١.

٢ ـ باعت شركة النصر للتجارة في ٨٥/٤/٢٥ عدد ١٠٠٠ سهم من أسهم

بنك التنمية بمبلغ ١٢١٠٠ جنيه وذلك لحاجتها إلى نقدية، وقد بلغت مصاريف البيع والسمسرة ١١٧ جنيه.

٣ - في ٦/٢٣ قامت شركة النصر للتجارة بشراء ٢٠٠٠ سهم من أسهم المتحدة للاسكان بسعر السهم ١٧ جنيه، وبلغت المصاريف والسمسرة ٢٠٠ جنيه، وذلك استثماراً لفائض النقدية.

٤ - في ١٩٨٥/١٠/١، أخطرها بنك الاسكندرية بتحصيل الفوائد على سندات قرض التنمية لحسابها عن مدة سنة، وبلغت مصاريف التحصيل وعمولة البنك ١٤ جنيه.

٥ - في ١١/١٣، قامت الشركة ببيع باقي أسهم بنك التنمية بسعر السهم ١٠,٥ جنيه، وبلغت مصاريف البيع والسمسرة ٥٦ جنيه.

٦ - في ١٢/٢٩، أعلن بنك قناة السويس عن توزيع أرباح بواقع ٣ جنيه للسهم.

٧ - في ١٩٨٥/١٢/٣١، كانت أسعار هذه الأوراق في سوق الأوراق المالية كالآتي (للوحدة):

أسهم الاستيراد والتصدير ١٢,٥ جنيه، أسهم بنك التنمية ١١ جنيه، أسهم بنك السويس ٣٢ جنيه. سندات قرض التنمية ٨٪، ٩٧ جنيه. أسهم المتحدة للاسكان ١٤,٥ جنيه. فإذا علمت أن الاستثمارات في أسهم شركة الاستيراد والتصدير وفي سندات التنمية هي استثمارات طويلة الأجل، بينما باقي الاستثمارات قصيرة الأجل.

فالمطلوب: اثبات العمليات السابقة دفترياً وتحديد القيمة الدفترية للاستثمارات المالية قصيرة الأجل وطويلة الأجل كما يجب أن تظهر في الميزانية العمومية في ١٩٨٥/١٢/٣١، مع توضيح كيفية العرض في الميزانية.

التمرين الثالث عشر:

أظهر ميزان المراجعة قبل التسويات لإحدى الشركات الأرصدة التالية من

بين الأرصدة الظاهرة في دفتر الأستاذ في ١٩٨٥/١٢/٣١ : إيجار مقدم ٣٦٠٠ جنيه، أجور ٣٢٦٠٠ جنيه، مقدم عقد الصيانة ٤٨٠٠ جنيه، تأمين مقدم ٢٧٠٠ جنيه، حملة اعلانية ٦٠٠٠ جنيه، شهرة محل ١٢٠٠٠ جنيه، حق امتياز ٦٠٠٠٠ جنيه، أراضي ٢٧٥٠٠ جنيه فإذا علمت أن :

١ ـ الايجار المقدم هو الرصيد المتبقي من ما تم سداده في ١٩٨٤/٧/١ إيجار مبنى الادارة لمدة سنتين.

٢ ـ من بين الأجور مبلغ ٤٠٠ جنيه سلف مقدمة للعاملين، كما أن أجور الأسبوعين الأخيرين في ديسمبر قد تم سدادها في ١/٣ وبلغت قيمتها ١٨٥٠ جنيه.

٣ ـ في ١٩٨٥/٦/١ تم توقيع عقد صيانة مع الشركة لصيانة آلات شركة الغزل الوطنية لمدة خمس سنوات تبدأ من تاريخه بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه، سدد منها مقدماً ٤٨٠٠ جنيه.

٤ ـ في ٨٤/١٠/١ تم شراء بوليصة تأمين ضد الحريق لمدة سنتين ونصف.

٥ ـ بلغت تكاليف الحملة الاعلانية في ٨٣/١/١ عند التعاقد عليها ١٠٠٠٠ جنيه.

٦ ـ تم شراء شهرة المحل في ٨٣/١/١ بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه.

٧ ـ حق الامتياز يغطي ٤٠ سنة اعتباراً من ٨٥/٤/١.

٨ ـ في ٨٥/١٢/٣١ تم التعاقد على بيع نصف الأراضي بمبلغ ٣٦٢٠٠ جنيه وتم تسجيل العقد وتحصيل القيمة في ٨٦/١/٤.

المطلوب: إجراء ما يلزم من قيود لتسوية الأوضاع المتقدمة، وبيان أثرها على الحسابات الختامية، وتوضيح العرض في الميزانية العمومية في ١٩٨٥/١٢/٣١.

الفصل السادس عشر

في الجرد والتسويات الجردية لحسابات الخصوم

١ ـ مقدمة: التعاريف وخطة الفصل:

تقوم المحاسبة على افتراض استقلال الوحدة المحاسبية في صورة شخصية معنوية اعتبارية أو حقيقية مستقلة. والوحدة المحاسبية بهذا الوضع هي وسيط اعتباري يمتلك مجموعة من الأصول ويقوم مقام من لهم حقوق في هذه الأصول. وينقسم من لهم حقوق في أصول الوحدة المحاسبية أو عليها الى مجموعتين: الملاك ولهم حقوق ملكية، وغير الملاك ولهم حقوق على الأصول تمثل التزامات الوحدة المحاسبية قبلهم. وبالتالي فأصول الوحدة المحاسبية بوصفها وسيط اعتباري لا بد وأن تتساوى مع خصومها. والخصوم كما سبق أن أوضحنا تنقسم الى شقين: الشق الأول ويمثل حقوق الملكية، والشق الثاني ويمثل الالتزامات، والتي تنقسم بدورها الى التزامات طويلة الأجل والتزامات قصيرة الأجل.

وسوف نتناول في هذا الفصل، وعلى هذا المستوى المبدئي من الدراسة، عرضاً مبسطاً لأهم المبادىء المحاسبية التي تحكم جرد وتسوية حسابات الخصوم. ويتم ذلك طبقاً للترتيب التالي:

- حسابات حقوق الملكية.
- حسابات الالتزامات طويلة الأجل.
- حسابات الالتزامات قصيرة الأجل والأرصدة الدائنة المتنوعة.
- الالتزامات العرضية.

٢ ـ حسابات حقوق الملكية:

تختلف حسابات حقوق الملكية باختلاف الشكل القانوني للمنشأة أو الشركة

التي تعتبر وحدة محاسبية. ونستطيع على هذا المستوى المبدئي من الدراسة أن نميز بين شكلين قانونيين للشركات هما: شركات الأشخاص وشركات الأموال. وأهم أنواع الشكل الأول هو شركات التضامن، كما أن أهم أنواع الشكل الثاني هو شركات المساهمة.

وشركة التضامن هي مشاركة بين عدد محدود من الأفراد لمزاولة نشاط تجاري أو صناعي أو خدمي معين، حيث يساهم كل شريك في العادة بحصة في رأس مال الشركة، ويكون جميع الشركاء مسؤولين مسؤولية تضامنية قبل الغير، أما شركات المساهمة فهي مشاركة بين عدد كبير من الأفراد، عادة ما يكون أغلبهم غير معروف بعضهم للبعض، في رأس مال الشركة الذي ينقسم الى حصص متساوية منخفضة القيمة تسمى أسهم.

ويسمى الشريك في الشركة المساهمة «مساهم» وتكون مسؤوليته محدودة بمقدار نصيبه في حقوق الملكية. وتعتبر شركات المساهمة أهم أشكال الشركات في الوقت الحاضر.

ويرتبط جرد وتسوية حقوق الملكية في شركات الأشخاص بعديد من الاعتبارات التي نتناولها في دراسة متقدمة بالتفصيل. وعادة ما تنطوي حسابات حقوق الملكية في شركات الأشخاص على حساب لرأس مال يوضح حصص كل من الشركاء على حدة، وحساب جاري لكل شريك من الشركاء يجعل مديناً بمسحوباته ونصيبه في الخسائر ويجعل دائناً بنصيبه في الأرباح وأية مزايا تكون مقررة له في عقد الشركة.

ويمكن لرأس مال شركة الأشخاص أن يتغير بالاضافة اليه إما عن طريق المساهمات الاضافية للشركاء أو عن طريق الأرباح المحجوزة، كما يمكن تخفيضه بالسحب منه أو باقفال رصيد الخسائر المتراكمة فيه.

وعادة ما تتكون حقوق الملكية في شركات المساهمة من عدد كبير من الحسابات. غير أن هذه الحسابات رغم تعددها يمكن تقسيمها الى قسمين: الأول يمثل رأس المال المدفوع والثاني يمثل الأرباح المحجوزة. ويعتبر حساب رأس مال

الأسهم العادية أهم حسابات رأس المال المدفوع، والذي لا يجوز المساس به أو تعديله إلا بعد اجتياز مجموعة من الاجراءات القانونية الطويلة. ويتم تناول بنود رأس المال المدفوع تفصيلاً في دراسة متقدمة.

وتنقسم الأرباح المحجوزة في شركات المساهمة بدورها الى قسمين: أرباح محجوزة لغرض معين، وأرباح محجوزة غير مخصصة لغرض معين وسوف نتناول هذين القسمين بقليل من التفصيل.

٢ ـ أ ـ الأرباح المحجوزة في شركات المساهمة:

الأرباح المحجوزة هي حصيلة الأرباح التي لم يتم توزيعها على الملاك من الأرباح التي تحققها الشركة منذ قيامها وحتى تاريخ نهاية الفترة المحاسبية الحالية. فرصيد صافي الربح الذي يتحقق كل فترة محاسبية، وبعد أن يخصم منه الضرائب المستحقة عليه، عادة ما يوزع جزء منه على المساهمين ويحتجز الجزء الباقي لتقوية المركز المالي للشركة وتمويل توسعاتها في نشاطها. ولذلك تعتبر الأرباح المحجوزة من حقوق الملكية لأنها تمثل جزءاً من حقوق المساهمين والتي كان يمكن لهم الحصول عليها لو تم توزيع الأرباح بالكامل.

والشركات المساهمة تخضع لأحكام قانونية معنية في شأن توزيع الأرباح كما أن لكل شركة نظام معين يسمى النظام الأساسي قد يحدد بدوره قواعد معينة لتوزيع الأرباح أو احتجازها، والأرباح المحجوزة لغرض معين هي تلك التي يتم احتجازها وفاء بمتطلبات قانونية، أو بمتطلبات النظام الأساسي للشركة، أو لتحقيق أغراض محددة يقترحها مجلس الادارة وتقرها الجمعية العمومية للمساهمين. والأرباح المحجوزة في مصر وفاء بهذه المتطلبات تسمى احتياطيات ويتم احتجازها تحقيقاً للأهداف التالية:

١ ـ وفاء بمقتضيات قانونية وتسمى «احتياطي قانوني».

٢ ـ لأغراض التجديدات والتوسعات وتسمى «احتياطي تجديدات وتوسعات».

٣ ـ للاستثمار في سندات حكومية طبقاً للقانون وتسمى «احتياطي مستثمر في سندات حكومية».

٤ ـ لتعضيد المركز المالي للشركة وتسمى «احتياطي عام».

وعادة ما تتكون هذه الاحتياطيات بأخذ نسب محددة من الأرباح السنوية القابلة للتوزيع، ويتم ذلك في حساب يسمى حساب توزيع الأرباح والخسائر.

هذا ولا يجوز المساس بهذه الاحتياطيات ما دام الغرض الذي انشأت من أجله يظل قائماً.

أما الأرباح المحجوزة وغير المخصصة لغرض معين فتسمى «أرباح مرحلة»، وهي تمثل الرصيد النهائي لحساب التوزيع.

ولتوضيح ذلك نورد المثال التالي:

ظهرت الأرصدة التالية في ميزان مراجعة شركة الشرق المساهمة لتجارة الأقطان في ١٩٨٥/١٢/٣١: احتياطي قانوني ٢٣٥٠٠ جنيه، احتياطي شراء سندات حكومية ١٥٢٠٠ جنيه، احتياطي تجديدات وتوسعات ٣٤٨٠٠ جنيه، احتياطي عام ٢٤٦٠٠ جنيه، أرباح مرحلة ١٥٢٠٠ جنيه. وقد بلغت أرباح العام القابلة للتوزيع بعد خصم الضرائب ٩٠٠٠٠ جنيه. ويبلغ رأس مال الأسهم العادية ١٠٠٠٠٠٠ جنيه. وتقوم الشركة باحتجاز ٥٪ من الأرباح كاحتياطي قانوني ومثلها لاحتياطي السندات، ١٠٪ لاحتياطي التجديدات والتوسعات ومثلها للاحتياطي العام، كما تقرر توزيع أرباح للمساهمين بواقع ٥٪ من رأس المال. ويظهر حساب التوزيع على الوجه التالي:

سركة الشرق لتجارة الأقطان ش.م.ع
حساب توزيع الأرباح عن السنة المنتهية في ٣١/١٢/١٩٨٥

منه | له

	منه		له
	أرباح محجوزة لأغراض معينة :	٩٠٠٠٠	أرباح العام (من حـ/أ.ح)
	٤٥٠٠ الى حـ/احتياطي قانوني ٥٪		
	٤٥٠٠ الى حـ/احتياطي سندات ٥٪	١٥٢٠٠	أرباح مرحلة (رصيد ١/١)
	٩٠٠٠ الى حـ/احتياطي توسعات ١٠٪		
٢٧٠٠٠	٩٠٠٠ الى حـ/احتياطي عام ١٠٪		
	أرباح موزعة :		
٥٠٠٠٠	الى حـ/التوزيعات		
٢٨٢٠٠	أرباح مرحلة ٣١/١٢/١٩٨٥		
١٠٥٢٠٠		١٠٥٢٠٠	

وبترحيل هذه القيود تم تسوية الاحتياطيات والأرباح المرحلة لما يجب أن تظهره الميزانية العمومية في ٣١/١٢/١٩٨٥ . هذا وتعتبر التوزيعات من بنود الالتزامات قصيرة الأجل، حيث تلتزم الشركة بمجرد اعلانها بتوزيعها على المساهمين. وتظهر حقوق الملكية والتوزيعات في الميزانية العمومية على الوجه التالي :

شركة الشرق لتجارة الاقطان ش.م.ع

الميزانية العمومية في ٨٥/١٢/٣١

الخصوم — الأصول

حقوق الملكية :			
رأس مال الأسهم		١٠٠٠٠٠٠	
أرباح محجوزة :			
احتياطي قانوني	٢٨٠٠٠		
احتياطي سندات حكومية	١٩٧٠٠		
احتياطي تجديدات وتوسعات	٤٣٨٠٠		
احتياطي عام	٣٣٦٠٠		
أرباح مرحلة	٢٨٢٠٠		
		١٥٣٣٠٠	
مجموع حقوق الملكية		١١٥٣٣٠٠	
الالتزامات :			
......			
الالتزامات قصيرة الأجل :			
توزيعات	٥٠٠٠٠		

ويلاحظ أن الاحتياطيات يتم حسابها من أرباح العام قبل اضافة رصيد الأرباح المرحلة من الأعوام السابقة.

٢ ـ ب ـ عمليات التسوية المؤثرة في حقوق الملكية :

سبق أن ذكرنا أنه لا يجوز المساس بحسابات رأس المال في شركات المساهمة ما دامت الشركة مستمرة، كما لا يجوز استخدام الأرباح المحجوزة لأغراض معينة في غير الغرض التي تخصص من أجله. والواقع أن حسابات الاحتياطيات في حد ذاتها لا تستخدم، وإنما ما يستخدم هي الأصول المقابلة لها والتي أتيحت للوحدة

المحاسبية بعدم توزيع الأرباح. وسوف لا نتناول هذه العناصر في هـذه المرحلة، ونقتصر على بعض العمليات المؤثرة في حساب الأرباح (أو الخسائر) المرحلة.

ولنفرض مثلاً أنه قد تم تقويم مخزون آخر الفترة في ٣١/١٢/٨٤ لشـركة الشرق للأقطان عن طريق الخطأ بمبلغ ٢٤٠٠٠ جنيه بينما تكلفته كان من الواجب أن تكـون ٣٢٠٠٠ جنيه، وتم اعـداد الحسابـات الختاميـة والميـزانيـة عـلى هـذا الأساس، ولم تكتشف هذه الحقيقة إلا خلال سنـة ١٩٨٥، وبفرض أن الشـركة تتبـع نظام المخـزون الدوري، فـإن ترك الـوضع دون تعـديل (أي تـرك مخزون ١/١/١٩٨٥ بمبلغ ٢٤٠٠٠ جنيـه) سوف يؤدي الى زيـادة أرباح (أو انخفـاض خسائر) سنة ١٩٨٥ عما يجب أن تكون عليه بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه وهو في نفس الوقت مقدار الانخفاض في أرباح ١٩٨٤ عما كان من الواجب أن تظهر به. وبالتالي لن تتحقق المقابلة السليمة للايرادات بالمصروفات في كل من السنتين. كما أن تصحيح الوضع في سنة ١٩٨٤ أصبح في غير محله لأن الخطأ قد تم اكتشافه في سنة تـالية وبعد اعداد واعتماد الحسابات الختاميـة والميزانيـة. وفي ظل هـذه الظروف فـإن أفضل طريقـة لمعالجـة الوضـع هي تصحيح تكلفـة المخزون في حسـاب الأرباح المرحلة. ويكون القيد في هذه الحالة هو:

٨٠٠٠		من حـ/مخزون ١/١/٨٥	تاريخ اكتشاف الخطأ
	٨٠٠٠	الى حـ/الأرباح المرحلة ١/١/٨٥ تصحيح الخطأ في تقييم مخزون ٣١/١٢/٨٤ بالنقص	

ولنفرض كمثال آخـر انه في ١/١/١٩٨٤ قـد تم شراء مجمـوعة مـولدات كهربائية جديدة لزوم تشغيل مجموعـة من آلات الخليج المشتـراة جديـدة وبلغت تكلفة المولدات ١٢٦٠٠ جنيه إلا أنه عند اثباتها دفترياً اعتبرت بمثابة مصروفـات صيانة، بينما عمرها الافتراضي ٥ سنوات بقيمة مقدرة خردة ٦٠٠ جنيه. ويؤدي اعتبار قيمة المولدات بمثابة مصروفات بالكامل سنة ٨٤ الى زيادة مصروفاتها ونقص أرباحها بالقيمة، كما يؤدي الى نقص مصروفاتها وزيادة أرباحها بنصيبها من أهلاك

المولدات. ويتم تسوية الوضع عند اكتشاف الخطأ، أو قبل اعداد الحسابات والقوائم الختامية سنة ١٩٨٥ بالقيود التالية:

١٢٦٠٠		من حـ/مجموعة المولدات الكهربائية	تاريخ اكتشاف الخطأ
	١٢٦٠٠	الى حـ/الأرباح المرحلة ١/١/٨٥ تصحيح خطأ تحميل قيمة المولدات لمصروفات الصيانة في ١٩٨٤	

٢٤٠٠		من حـ/الأرباح المرحلة ١/١/٨٥	تاريخ اكتشاف الخطأ
	٢٤٠٠	الى حـ/مخصص اهلاك المولدات الكهربائية اهلاك المولدات عن عام ٨٤ بالقسط الثابت.	

وبترحيل هذه القيود يستقيم الوضع في سنة ١٩٨٥ دون تأثير على المقابلة السليمة لايراداتها بمصروفاتها.

وكمثال أخير نفترض أن رصيد الايجار الدائن المقدم الذي ظهر في ميزان المراجعة قبل التسويات في ٣١/١٢/٨٤ بمبلغ ٣٦٠٠ جنيه كان يخص الفترة من ١/١/٨٤ حتى ٣٠/٦/٨٥ إلا أنه عند التسويات اعتبر المبلغ كله بمثابة ايجار دائن لسنة ١٩٨٤. وبالتالي فيلزم تحقيقاً للمقابلة السليمة لايرادات ١٩٨٥ بمصروفاتها اجراء القيد التالي:

١٢٠٠		من حـ/الأرباح المرحلة ١/١/٨٥	تاريخ اكتشاف الخطأ
	١٢٠٠	الى حـ/الايجار الدائن المقدم تصحيح خطأ تسوية الايجار الدائن المقدم في ٣١/١٢/٨٤.	

وخلاصة القول أن التسويات المؤثرة في حقوق الملكية يتم اجرائها من خلال الحسابات الختامية للسنة التي يتم تسويتها فيها إذا كانت لا تؤثر في نتائج أعمال سنوات سابقة. أما إذا كانت تؤثر في نتائج أعمال سنوات سابقة فإن التسوية الصحيحة يجب أن تتم من خلال رصيد الأرباح المرحلة. ذلك تطبيقاً للقواعد

المحاسبية التالية: التكلفة التاريخية، استقلال الفترات المحاسبية، المقابلة السليمة للايرادات والمصروفات، والمحاسبة على أساس الاستحقاق.

٣ ـ حسابات الالتزامات طويلة الأجل:

الالتزامات طويلة الأجل هي مستحقات ثابتة المقدار على الوحدة المحاسبية للغير تستحق السداد في تواريخ لاحقة يزيد مداها عن سنة مالية من تاريخ اعداد الميزانية. وعادة ما تكون الالتزامات طويلة الأجل في صورة قروض يمنحها الغير للوحدة المحاسبية ليتم سدادها على آجال طويلة. وقد تتم هذه القروض عن طريق الجمهور العام بأن تقوم الوحدة المحاسبية باصدار ما يسمى بقروض السندات، أو قد تكون ممنوحة للوحدة المحاسبية بمعرفة منشآت متخصصة كالبنوك، أو عن طريق تمويل الأصول الثابتة عن طريق موردي هذه الأصول.

ويلزم في كل الأحوال التحقق من وجود الالتزام وقيمته واستيفاء شروطه عن طريق الاطلاع على عقد الالتزام (عقد إصدار السندات، أو عقد القرض، أو عقد التمويل). ويجب أن يظهر ضمن التزامات قصيرة الأجل ما يستحق السداد من أقساط القروض أو سندات خلال السنة المالية التالية لتاريخ اعداد الميزانية. كما يجب التأكد من أن الفوائد المستحقة قد تم سدادها في تاريخ الاستحقاق وأن ما يخص السنة المالية المنتهية من فوائد قد تم تحميلها فعلاً به بصرف النظر عن موعد استحقاق السداد. وأخيراً يجب أن تظهر الالتزامات طويلة الأجل في الميزانية كل التزام على حدة وموضحاً بجواره تاريخ الاستحقاق وسعر الفائدة الذي يحمله.

ولنفرض مثلاً أن ميزان المراجعة قبل التسويات قد أظهر الأرصدة التالية في ١٩٨٥/١٢/٣١: قرض السندات ٦٪ ٤٠٠٠٠ جنيه، قرض بنك الائتمان الصناعي ٨٪ ٣٠٠٠٠ جنيه، دائنو شراء أصول ثابتة ٢٠٠٠٠ جنيه. وبالرجوع الى عقود هذه القروض وجد أن قرض السندات لمدة ٢٠ سنة يستحق في ١٩٩٥/١٢/٣١، وتستحق عليه الفوائد نصف سنوياً في ٩/٣٠ وفي ٣/٣١ من كل عام. كما أن قرض بنك الائتمان لمدة ستة سنوات يسدد على أقساط سنوية يستحق أولها مع الفوائد في ٨٦/٦/٣٠. أما دائنو شراء الأصول الثابتة فيمثل

المبلغ المستحق لموردي بعض الآلات والذي يتم سداده على ٤ أقساط سنوية يستحق أولها في ٨٦/٦/٣٠ ويتضمن المبلغ قيمة الفوائد على الدين كله بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه لمدة السنوات الأربع التي بدأت في ٨٥/٧/١. ويلزم في ظل هذه المعلومات القيام بالآتي:

١ ـ فيما يختص بقرض السندات: التأكد من سداد الفوائد في ٨٥/٩/٣٠، وتحميل السنة المالية ١٩٨٥ بالفوائد عن سنة، أي مبلغ ٢٤٠٠ جنيه وبالتالي يلزم جعل حساب الفوائد المدينة على قرض السندات مديناً بمبلغ ٦٠٠ جنيه عن ثلاثة شهور وحساب الفوائد المستحقة على قرض السندات دائناً.

كما يجب التحقق أن رصيد الفوائد المدينة بعد ترحيل هذا القيد يبلغ ٢٤٠٠ جنيه ليقفل في حساب الأرباح والخسائر.

٢ ـ فيما يختص بقرض بنك الائتمان: حساب الفوائد المستحقة عن نصف سنة بمبلغ ١٢٠٠ جنيه وجعل حساب الفوائد المدينة مديناً وحساب الفوائد المستحقة دائناً. والتحقق من أن ٥٠٠٠ جنيه من القرض تظهر ضمن الالتزامات قصيرة الأجل والباقي ضمن الالتزامات طويلة الأجل.

٣ ـ بالنسبة لدائنو شراء الأصول: التحقق من عدم تحميل الآلات بالفوائد وذلك عن طريق وجود حساب الفوائد المدينة المؤجلة، وتحميل سنة ٨٥ بما يخصها من هذه الفوائد وهو ٢٥٠ جنيه (طبقاً لطريقة القسط الثابت). وذلك بجعل حساب الفوائد المدينة على تمويل الأصول مديناً وحساب الفوائد المدينة المؤجلة دائناً. كما يجب التحقق من أن ٥٠٠٠ جنيه من الدين تظهر ضمن الالتزامات قصيرة الأجل، و ١٥٠٠٠ جنيه في الالتزامات طويلة الأجل.

المطلوب منك: اجراء قيود اليومية اللازمة لاثبات هذه التسويات وترحيلها لحسابات الأستاذ، وبيان أثرها على الحسابات الختامية، واظهار الالتزامات طويلة الأجل وقصيرة الأجل في الميزانية طبقاً للتعليمات السابقة.

٤ ـ حسابات التزامات قصيرة الأجل والأرصدة الدائنة المتنوعة :

تنطوي حسابات الالتزامات قصيرة الأجل على الأقساط المستحقة من الالتزامات طويلة الأجل طبقاً للبند السابق، وعلى حسابات الموردين، والدائنون، وأوراق الدفع، والحسابات الجارية الدائنة للبنوك (سحب على المكشوف)، وكل حسابات المصروفات المستحقة، وهذه كلها تمثل التزامات نقدية، أي يلزم الوفاء بقيمتها نقداً. أما الايرادات الدائنة المقدمة والأرصدة الشاذة للعملاء فهي قد لا يلزم الوفاء بقيمتها نقداً وعادة ما توضع تحت عنوان أرصدة دائنة متنوعة.

وكما أنه لا يجوز المقاصة بين أرصدة العملاء المدينة وأرصدة العملاء الشاذة، فلا يجوز المقاصة بين أرصدة الموردين أو الدائنين الدائنة وأرصدتهم الشاذة المدينة. ويجب أن تظهر الأخيرة في جانب الأصول في الميزانية تحت عنوان أرصدة مدينة متنوعة في الأصول المتداولة. وفيما يختص بأوراق الدفع يجب التحقق من عدم حلول أو فوات ميعاد استحقاقها حتى تاريخ الميزانية كما يجب حساب الفوائد المستحقة على الأرصدة الدائنة للبنوك، والتأكد من أن جميع المصروفات المستحقة قد تمت تسويتها واثباتها.

ولنفرض مثلاً أن الأرصدة التالية ظهرت في ميزان المراجعة قبل التسويات في ٨٥/١٢/٣١ لاحدى الشركات: موردون ٣٧٥٠٠ جنيه، دائنون ١٢٦٠٠ جنيه، أوراق دفع ١٦٠٠٠ جنيه، ايجار دائن مقدم ١٢٠٠ جنيه. وبتقصي الحقائق وجد الآتي:

١ ـ أظهر ميزان مراجعة أستاذ الموردين أرصدة شاذة مجموعها ٢٥٠٠ جنيه.

٢ ـ أظهر ميزان مراجعة أستاذ الدائنون أرصدة شاذة مجموعها ١٦٠٠ جنيه.

٣ ـ هناك ورقة دفع بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه تستحق السداد في ١٢/٣١ وعند التنبيه تحرر بقيمتها شيك أرسل باليد للدائن في تاريخه وتم استرداد الورقة.

٤ ـ للشركة حساب جاري مدين في بنك الاسكندرية يبلغ رصيده ١٦٢٠٠ جنيه، كما أن حسابها في بنك القاهرة دائن (سحب على المكشوف) بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه، وقد ظهر رصيد النقدية بالبنوك في ميزان المراجعة بمبلغ ٨٢٠٠ مدين.

ووجد ان الفوائد والمصاريف المستحقة لبنك القاهرة حتى ٨٥/١٢/٣١ قد بلغت ٤٦٥ جنيه لم يتم اثباتها بعد.

٥ ـ بلغت الأجور المستحقة حتى ١٢/٣١ والتي لم تسدد بعد ١٣٢٠ جنيه.

٦ ـ يمثل الايجار الدائن المقدم ايجار شقة مفروشة مملوكة للشركة عن المدة من ٨٥/٨/١ حتى ١٩٨٦/٧/٣١.

ويترتب على ذلك ضرورة القيام بما يلي:

١ ـ اظهار الموردين في الالتزامات قصيرة الأجل بمبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه وفي الأرصدة المدينة المتنوعة في الأصول بمبلغ ٢٥٠٠ جنيه.

٢ ـ اظهار الدائنين في الالتزامات قصيرة الأجل بمبلغ ١٤٢٠٠ جنيه وفي الأرصدة المدينة المتنوعة في الأصول بمبلغ ١٦٠٠ جنيه.

٣ ـ تخفيض رصيد أوراق الدفع بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه وتخفيض رصيد النقدية بالبنوك بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه عن طريق جعل حساب أوراق الدفع مديناً وحساب النقدية بالبنوك دائناً.

٤ ـ اظهار رصيد النقدية بالبنوك في الأصول بمبلغ ١٤٢٠٠ جنيه (١٦٢٠٠ ـ ٢٠٠٠) واظهار بنك القاهرة جاري سحب على الكشوف في الالتزامات قصيرة الأجل بمبلغ ٨٤٦٥ جنيه، بعد جعل حساب الفوائد المدينة مديناً بمبلغ ٤٦٥ جنيه وجعل حساب بنك القاهرة دائناً بالقيمة.

٥ ـ جعل حساب الأجور مديناً وحساب الأجور المستحقة دائناً بمبلغ ١٣٢٠ جنيه واظهار الأجور المستحقة في الالتزامات قصيرة الأجل في الميزانية.

٦ ـ تسوية الايجار الدائن المقدم بجعله مديناً بمبلغ ٥٠٠ جنيه (ايجار ٥ شهور) وجعل حساب الايجار الدائن دائناً، واظهار الايجار الدائن المقدم ضمن الأرصدة الدائنة المتنوعة بين الالتزمات في الميزانية.

(وعليك بتنفيذ هذه التعليمات في صورة قيود يومية وحسابات أستاذ وبيان أثرها على الحسابات الختامية وتوضيح نتائجها على الميزانية العمومية).

٥ ـ الالتزامات العرضية :

الالتزامات العرضية هي التزمات ناشئة عن تعاقدات تامة ولكنها غير منجزة، أو ناشئة عن مسؤلية تضامنية محتملة. ومن أمثلة الأولى مثلاً أن تتعاقد الوحدة المحاسبية على شراء آلات ومعدات بمبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه تسدد عند الاستلام، ولا ترد الآلات والمعدات حتى تاريخ الميزانية. ومثال الثانية أوراق القبض المخصومة في البنك أو المحولة لموردين ولم يحن موعد استحقاقها حتى تاريخ الميزانية. وتظهر المسؤليات العرضية عادة في صورة ملاحظات تحت الميزانية العمومية، أو عن طريق ما يسمى بالحسابات النظامية. وإذا استخدمت طريقة الملاحظات فإن هذه الملاحظات تظهر في كشف الميزانية (بعد انتهاء الأصول والخصوم والمجموع) كالآتي:

ملاحظات:

١ ـ تعاقدت الشركة على شراء آلات في ٨٥/٩/١٥ بمبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه تسدد عند الاستلام ولم ترد الآلات حتى تاريخ الميزانية.

٢ ـ تبلغ أوراق القبض المخصومة في البنك والتي لم يرد تاريخ استحقاقها بعد ٦٠٠٠ جنيه، كما أن هناك أوراق قبض محولة لموردين لم تستحق بعد قيمتها ٧٥٠٠ جنيه.

أما إذا استخدمت الحسابات النظامية، فإن هاتين الملاحظتين تردان في كعب الميزانية كالآتي:

١٧٤٨٩٠٠	مجموع الأصول	١٧٤٨٩٠٠	مجموع الخصوم
	حسابات نظامية		حسابات نظامية
٦٠٠٠٠	عقود شراء آلات	٦٠٠٠٠	متعاقدو توريد آلات
١٣٥٠٠	أوراق قبض مخصومة ومحولة لموردين.	١٣٥٠٠	مسؤلية عرضية عن أوراق قبض مخصومة ومحولة لموردين

ويفضل استخدام الملاحظات عن الحسابات النظامية لأن وجود الحسابات يوحي بقيام التزام فعلي في تاريخ الميزانية، وهو أمر يتنافى مع الواقع لأن العمليات التي سوف يترتب عليها الالتزام لم تنجز بعد من أي من الطرفين.

أسئلة وتمارين الفصل السادس عشر

أولاً: الأسئلة:

١ ـ فرق بين: الأرباح المحجوزة لغرض معين وتوزيعات الأرباح، الالتزامات قصيرة الأجل والأصول النقدية، عمليات التسوية المؤثرة في حقوق الملكية وعمليات التسوية المؤثرة في أرباح العام.

٢ ـ برر فيما لا يزيد عن خمسة سطور خطأ أو صواب كل من العبارات التالية:

أ ـ يؤدي الخطأ في تقييم المخزون الى التأثير على أرباح العام الذي وقع فيه والسنوات السابقة.

ب ـ يؤدي اعتبار مصروفاً ايرادياً بمثابة نفقة رأسمالية الى انخفاض أرباح العام بالقيمة وزيادة أرباح السنوات المقبلة دون تأثير على حقوق الملكية.

جـ ـ يتم اجراء التسويات المتعلقة بحقوق الملكية في حساب الأرباح والخسائر.

د ـ تظهر القروض طويلة الأجل بين الالتزامات طويلة الأجل في الميزانية بصرف النظر عن تواريخ استحقاقها أو أقساطها.

هـ ـ إذا تم تمويل الأصول الثابتة عن طريق تسهيلات ائتمانية فإن هذه الأصول يجب أن تتحمل بالفوائد على هذه التسهيلات في تاريخ الشراء.

و ـ تختلف الالتزامات قصيرة الأجل عن الأرصدة الدائنة المتنوعة في أن الأولى يلزم الوفاء بقيمتها نقداً بينما الثانية يلزم الوفاء بقيمتها عيناً.

ز ـ يمكن المقاصة بين الحسابات المدينة والدائنة للبنوك لأنها تمثل نقدية ولكن لا يمكن المقاصة بين الحسابات المدينة والدائنة للعملاء لأنها تمثل مستحقات نقدية.

ح ـ تعتبر الأجور المستحقة من الأرصدة الدائنة المتنوعة لأن الوفاء بقيمتها يتم عيناً بينما تعتبر الايرادات المقدمة من الدائنين لأن الوفاء بقيمتها يتم نقداً.

ط ـ يعتبر إثبات الالتزامات العرضية دفترياً من الأمور اللازمة بقيود تسوية في نهاية العام حتى تفصح الميزانية عن حقيقة المركز المالي في نهاية الفترة.

ثانياً: التمارين:

التمرين الأول:

ظهرت الأرصدة التالية من بين أرصدة ميزان المراجعة قبل التسويات في دفاتر الشركة المتحدة للتجارة والمقاولات في ٨٥/١٢/٣١ (بالألف جنيه): ٤٧,٥ نقدية، ٧٣,٥ عملاء، ٦٥,٤ موردون، ٢٣,٦ مخزون أول الفترة، ١٩٩,٥ مبيعات، ٣,٥ مردودات مشتريات، ١,٥ خصم نقدي مفقود، ٨٧,٦ مشتريات، ٤,٥ مردودات مبيعات، ٢,٥ خصم نقدي مكتسب، ١٢,٣ أجور، ٣,٤ فوائد مدينة، ٧,٦ ايجارات دائنة، ٤,٨ تأمين مقدم، ٢,١ مصاريف ادارية، ٢,٧ مصاريف بيعية، ٥٠ رأس مال الأسهم، ١٤,٥ احتياطي قانوني، ٢,٥ احتياطي سندات، ٣,٥ احتياطي تجديدات وتوسعات، ١,٥ أرباح مرحلة، فإذا علمت أن (كل الأرقام بالألف جنيه).

١ ـ تم تقييم المخزون في ٨٤/١٢/٣١ بمبلغ ٢٣,٦ جنيه ولكنه احتوى على بضاعة كانت مباعة للعملاء ولكنها لم تكن قد سلمت بعد، وتم اثباتها كمبيعات في ٨٤/١٢/٢٩، وبلغت تكلفتها ٢،٦. ولم يكتشف هذا الخطأ إلا في ١٩٨٥/٤/١٣ ولم تتم تسويته بعد.

٢ ـ تبلغ الديون المشكوك فيها ١٪ من صافي المبيعات، كما يبلغ اهلاك الآلات والمعدات ١٢,٤ بطريقة مجموع أرقام السنوات.

٣ ـ التأمين المقدم يغطي سنتين اعتباراً من ١٩٨٤/٧/١.

٤ ـ هناك أجور مستحقة لم تسدد بعد تبلغ ٧,ـ، وايجارات دائنة لم تتحصل بعد تبليغ ٤,ـ، وذلك حتى ١٩٨٥/١٢/٣١.

٥ ـ من بين الالتزامات طويلة الأجل قرض للسندات بمبلغ ٢٠ بفائدة ٦٪ سنوياً تسدد في ٣/١ من كل عام، ولم يظهر في الدفاتر في ١٩٨٥/١/١ أي رصيد

للفوائد المدينة المستحقة، وقد تم سداد الفوائد على القرض في ١٩٨٥/٣/١ .

٦ ـ يقدر مخزون آخر الفترة بمبلغ ١٨,٦ .

٧ ـ يتم توزيع أرباح العام كالتالي: ٥٪ احتياطي قانوني، ٥٪ احتياطي سندات، ١٠٪ احتياطي تجديدات، كما تقرر توزيع ما يعادل ١٠٪ من رأس المال على المساهمين، وذلك علماً بأن الأرباح الصافية القابلة للتوزيع تتحدد بعد خصم ٤٠٪ كضريبة أرباح تجارية وصناعية من صافي الربح .

المطلوب: (١) اعداد ورقة عمل جزئية توضح فيها كيفية اجراء ما يتعلق بالبيانات السابقة من تسويات وحساب تكلفة البضاعة المباعة الصحيحة .

(٢) اعداد حساب المتاجرة والأرباح والخسائر وحساب التوزيع عن العام .

التمرين الثاني:

فيما يلي بعض المعلومات التي توافرت خلال السنة المالية المنتهية في ٨٥/١٢/٣١ والتي كانت تخص سنوات سابقة .

١ ـ اتضح عند حساب اهلاك الآلات والمعدات في ١٩٨٥/١٢/٣١ أن الرصيد الدفتري ما زال يشتمل على تكلفة احدى الآلات التي تم بيعها في ١٩٨٤/٧/١ بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه نقداً، بينما تكلفتها عند شرائها بلغت ٣٢٠٠٠ جنيه في ١٩٨٠/٧/١ ، وتقرر اهلاكها حينئذ بالقسط الثابت على مدار ست سنوات بقيمة كخردة ٢٠٠٠ جنيه . وعندما تم البيع جعل حساب النقدية مديناً وحساب أرباح الآلات دائناً بالقيمة . ثم أقفل حساب أرباح بيع الآلات في حساب الأرباح والخسائر لسنة ١٩٨٤ .

٢ ـ وجد أن رصيد الفوائد المدينة المؤجلة في ١٩٨٥/١/١ والذي يبلغ ٣٠٠٠ جنيه يخص فترة ٥ سنوات تبدأ في ١٩٨٤/٩/١ ، وأنه لم يتم اجراء اية تسويات في هذا الشأن في ١٩٨٤/١٢/٣١ . وعند سداد قسط القرض والفوائد في ٨٥/٩/١ لم يرد ذكر حساب الفوائد المدينة المؤجلة في قيد السداد .

٣ ـ قام أحد العملاء في ٨٤/٧/٢٣ برد بضاعة قيمتها ٢٣٦٠ جنيه للشركة

وبلغت تكلفتها ١٨٠٠ جنيه، وقد تم إثبات عملية الرد بالقيد التالي في نفس التاريخ :

٢٣٦٠		من حـ/مخزون البضاعة
	٢٣٦٠	الى حـ/العملاء

وكانت المنشأة تتبع نظام المخزون المستمر واعتمدت الأرصدة لأغراض اعداد الحسابات الختامية والميزانية.

٤ ـ كان أحد العملاء قد أفلس في ١٢/٢٥ وبلغ رصيد حسابه ٤١٢٠ جنيه وقد تم اعدام الدين في ٨٤/١٢/٣١ بالكامل، إلا أن رصيد حساب العميل في ١٩٨٥/١٢/٣١ ظهر دائناً بمبلغ ٢٠٦٠ جنيه. وببحث الموضوع وجد أنه قد تحصل من تصفية أصول العميل نصف الدين وجعل حساب العميل دائناً بما تحصل عند التحصيل في ٨٥/٩/٧.

فإذا علمت أن حقوق الملكية في ١٩٨٥/١/١ قد احتوت على الآتي: رأس المال ـ أسهم عادية ٢٥٠٠٠٠ جنيه، احتياطي قانوني ٣٠٠٠٠ جنيه، احتياطي عام ٢٠٠٠٠ جنيه، أرباح مرحلة (خسائر ٣٢٠٠ ج)، وأن أرباح العام (١٩٨٥) قد بلغت ٢٧٠٠ ج قبل التسويات السابقة أضيف الى رصيد كل من الاحتياطي القانوني والاحتياطي العام ١٠٪ منها ولم يوزع شيء على المساهمين.

فالمطلوب:

١ ـ اجراء القيود الدفترية التي ترى أنها لازمة لتصحيح الأوضاع السابقة.

٢ ـ تصوير حسابات الأستاذ اللازمة

التمرين الثالث:

أظهر ميزان المراجعة قبل التسويات الأرصدة التالية في ١٩٨٥/١٢/٣١: قرض السندات ١٢٪ مبلغ ٤٠٠٠٠ ج، قرض البنك طويل الأجل ١٥٠٠٠ ج ٨٪، بنك اسكندرية سحب على المكشوف ١٢٠٠٠ ج، دائنو شراء أصول ٣٥٠٠٠ ج، أوراق دفع ١٨٠٠٠ ج، فوائد مدينة ٤٩٥٠ ج، ايجارات دائنة

مقدمة ٤٦٠٠ ج، رأس المال ٩٠٠٠ ج، احتياطيات ٣٠٠٠٠ ج، أرباح مرحلة ٣٠٠٠ ج، وقد بلغت أرباح العام ٢٤٠٠٠ ج بعد خصم الضرائب.

فإذا علمت أن:

١ ـ قرض السندات لمدة ٢٠ سنة تبدأ في ١/١/١٩٧٥ ويسدد على أقساط متساوية سنوية استحق أولها في ١/١/١٩٧٦، وتسدد عليه الفوائد نصف سنوياً في ١/١، وفي ١/٧ من كل سنة.

٢ ـ تم التعاقد على قرض طويل الأجل يسدد بعد خمس سنوات على ثلاثة أقساط متساوية سنوية وتسدد الفوائد نصف سنوياً على الرصيد المتبقي في ١/٤ وفي ١/١٠ من كل سنة. ويحل القسط الأول من قيمة القرض في ١/١/١٩٨٦.

٣ ـ رصيد السحب على المكشوف في بنك الاسكندرية بضمان أوراق قبض قيمتها الاسمية ١٧٠٠٠ ج. استحقت منها كمبيالة في ٣١/١٢/١٩٨٥ وتم تحصيلها بمعرفة البنك بمبلغ ٤٠٠٠ ج، ولم يرد اشعار البنك بعد. وتتحمل الشركة بفوائد على السحب على المكشوف بواقع ١٢٪ سنوياً، وكان آخر اشعار خصم قد ورد للشركة بتاريخ ٣/١٠ ويغطي الفترة حتى ٣٠/٩/٨٥. كما جرت العادة أن يقوم البنك بالخصم على حساب الشركة بمبلغ ٦ ج عن كل كمبيالة يقوم بتحصيلها.

٤ ـ كان قد تم شراء مجموعة من الآلات في ١/٧/١٩٨٢ وذلك بتسهيلات ائتمانية من المورد بملغ ٥٠٠٠٠ ج تنطوي على فوائد بمبلغ ٥٠٠٠ ج وتسدد التسهيلات (بما فيها الفوائد) على عشر أقساط سنوية متساوية حل أولها في ١/٧/١٩٨٣.

٥ ـ من بين أوراق الدفع كمبيالة قبلتها الشركة لأمر البنك الأهلي المصري بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه في ١٥/٩/١٩٨٥ تستحق في ١٥/٩/١٩٩٠، وتحمل سعر فائدة سنوية ١٢٪ تسدد سنوياً في ١٥/٩ من كل عام.

٦ ـ تم التوصل الى أرباح العام بعد اجراء كل التسويات الصحيحة لكل ما تقدم وسواه.

٧ ـ قررت الشركة تعلية الاحتياطيات بنسبة ١٠٪ من الأرباح، كما قررت توزيع أرباح على المساهمين بواقع ١٥٪ من رأس المال.

المطلوب:

١ ـ اجراء ما يلزم من تسويات صحيحة لما تقدم.

٢ ـ اعداد حساب التوزيع عن عام ١٩٨٥.

٣ ـ اظهار جانب الخصوم من الميزانية، كما تم اعدادها في ١٩٨٥/١٢/٣١.

التمرين الرابع:

فيما يلي أرصدة ميزان المراجعة قبل التسويات في ٨٤/١٢/٣١ لمحلات توزيع السلع الغذائية (بالجنيه):

نقدية بالصندوق: ١٨٧٠، نقدية بالبنوك ٣٠٠، عملاء ٤٤٤٠، مدينون ٣٠٢٠، مخصص ديون مشكوك فيها ٢٥٠، مخزون أول الفترة ١٠٤٢٥، تأمين مقدم ٢٨٠، أدوات ومهمات ٤٦٠، آلات ومعدات ٩٦٠٠، مخصص اهلاك آلات ومعدات ١٨٠٠، أثاث وتركيبات ١٨٥٠، مخصص اهلاك أثاث وتركيبات ٣٨٠، موردون ١٥٦٥، أوراق دفع ٤٣٧٥، رأس المال ١٨٠٠٠، مسحوبات ٤١٠٠، مبيعات ٦٧٢٢٠، مردودات ومسموحات مبيعات ١٠١٠، خصم نقدي مسموح به ٢١٠، مشتريات ٣٩٠٠٠، خصم نقدي مفقود ٨٣٠، خصم نقدي مكتسب ١٠٥٥، مردودات ومسموحات مشتريات ٣٠٠، أجور ٩٤٨٠، ايجارات ٤٧٤٠، حملة اعلانية ٣٠٠٠، مصروفات ادارية متنوعة ١٣٨٠، أرباح محجوزة ١٠٢٠ جنيه.

فإذا علمت أن:

١ ـ يبلغ الرصيد الدائن لبنك الاسكندرية (سحب على المكشوف) ١٧٠٠جنيه.

٢ ـ أظهر ميزان مراجعة أستاذ العملاء أرصدة دائنة قيمتها ٥٣٠ جنيه.

٣ ـ أظهر ميزان مراجعة أستاذ الموردين أرصدة مدينة قيمتها ٥٠٠ جنيه.

٤ ـ تقدر الديون المشكوك فيها من مبيعات العام على أساس ١٪ من صافي المبيعات.

٥ ـ التأمين المقدم يغطي ١٨ شهراً اعتباراً من ١/٩/١٩٨٣.

٦ ـ تقدر الأدوات والمهمات المتبقية في ٣١/١٢/١٩٨٤ بمبلغ ١٢٠ جنيه.

٧ ـ تهلك الآلات والمعدات بطريقة الاهلاك المعجل بواقع ٢٠٪ سنوياً كما يهلك الأثاث والتركيبات بواقع ١٠٪ سنوياً.

٨ ـ تبلغ الأجور المستحقة ١٢٠ ج، والايجارات المستحقة بمبلغ ١٦٠ جنيه.

٩ ـ تستنفد الحملة الاعلانية بواقع ٢٠٪ سنوياً.

١٠ ـ يقدر مخزون نهاية الفترة بمبلغ ١٠١٠٠ جنيه

١١ ـ اكشف أن مخزون أول الفترة كان مقوماً بما يزيد عن قيمته بمبلغ ٤٢٥ جنيه

المطلوب:

١ ـ اعداد ورقة العمل واظهار ما يجب من تسويات.

٢ ـ اجراء قيود التسوية اللازمة وقيود الاقفال.

٣ ـ اعداد الحسابات الختامية عن السنة المنتهية في ٣١/١٢/١٩٨٤ والميزانية العمومية في ٣١/١٢/١٩٨٤.